

# PRINCIPIUL BUNEI-CREDINȚE ÎN MATERIE FISCALĂ VERSUS REAUA-CREDINȚĂ – CONDIȚIE “SINE QUA NON” PENTRU ATRAGEREA RĂSPUNDERII SOLIDARE

Dr. Arina DRAGODAN – Consilier superior  
Ministerul Finanțelor

Temele răspunderii solidare și relei-credințe le-am abordat cu ceva timp în urmă, respectiv în nr. 4/2015 al Revistei Finanțe Publice și Contabilitate am publicat articolul *Angajarea răspunderii solidare a unor terțe persoane pentru obligațiile fiscale restante ale debitorului*, iar în nr. 5/2015 al revistei articolul *Reaua-credință, condiție “sine qua non” pentru atragerea răspunderii solidare – jurisprudență fiscală națională*, temeiurile legale invocate atunci fiind cele din vechiul Cod de procedură fiscală, respectiv Ordonanța Guvernului nr. 92/2003<sup>1</sup>.

În cadrul primei teme am trecut în revistă termenii de bază, am făcut o clasificare a categoriilor de persoane care răspund solidar cu contribuabilul debitor și am prezentat pe scurt procedura privind stabilirea răspunderii solidare reglementată prin Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 127/2014<sup>2</sup>. De asemenea, la fiecare categorie de persoane, am făcut trimiteri la aspecte întâlnite în jurisprudența fiscală națională.

Referitor la a doua temă, am prezentat reaua-credință, condiție “sine qua non” (indispensabilă) pentru atragerea răspunderii solidare, categoriile de persoane care răspund solidar cu debitorul și situațiile în care se atrage răspunderea acestora. Asupra acestei teme ne-am oprit îndeosebi la studiul jurisprudenței în materie, prezentând mai multe hotărâri judecătorești ale căror considerente explicau în detaliu condițiile în care se dovedește reaua-credință a persoanelor care răspund solidar cu debitorul.

În acest număr al revistei ne propunem o abordare a conceptelor de “bună-credință” și de “rea-credință”, în contextul actual al reglementării acestora în Legea nr. 207/2015<sup>3</sup> privind Codul de procedură fiscală, aducând totodată, pentru exemplificare, decizii ale Înaltei Curți de Casație și Justiție care constituie jurisprudența recentă din România în materie.

## I. Cadrul legal actual

Cu titlu preliminar arătăm că, buna-credință este consacrată de **Constituție**<sup>4</sup> la art. 57 care dispune în sarcina cetățenilor români, cetățenilor străini și apatrizilor obligația de a-și exercita drepturile și libertățile constituționale cu bună-credință, fără să încalce drepturile și libertățile celorlalți.

În **dreptul comun**, principiul bunei-credințe care guvernează raporturile juridice civile este reglementat la **art. 14 din Codul civil**<sup>5</sup>, care dispune că orice persoană fizică sau persoană juridică trebuie să își exercite drepturile și să își execute obligațiile civile cu bună-credință, în acord cu ordinea publică și bunele moravuri.

<sup>1</sup> Ordonanța Guvernului nr. 92/24.12.2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată (M.O. nr. 513/31.07.2007), cu modificările și completările ulterioare, act normativ abrogat la 1 ianuarie 2016 de Legea nr. 207/2015

<sup>2</sup> Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 127/29.01.2014 pentru aprobarea Instrucțiunilor privind aplicarea procedurii de angajare a răspunderii solidare reglementate de dispozițiile art. 27 și 28 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală (M.O. nr. 85/04.02.2014), cu modificările și completările ulterioare

<sup>3</sup> Legea nr. 207/20.07.2015 privind Codul de procedură fiscală (M.O. nr. 547/23.07.2015), cu modificările și completările ulterioare

<sup>4</sup> Constituția României, republicată (M.O. nr. 767/31.10.2003)

<sup>5</sup> Legea nr. 287/17.07.2009 privind Codul civil, republicată (M.O. nr. 505/15.07.2011), cu modificările ulterioare

Legiuitorul reglementează în continuare, la art. 15, abuzul de drept, dispunând că niciun drept nu poate fi exercitat în scopul de a vătăma sau păgubi pe altul ori într-un mod excesiv și nerezonabil, contrar bunei-credințe.

Astfel, legiuitorul reglementează buna-credință ca principiu general de drept care guvernează atât exercitarea drepturilor, cât și executarea obligațiilor în cadrul unui raport juridic civil.

Abuzul de drept este un comportament contrar bunei-credințe.

Noțiunea de rea-credință se găsește reglementată la mai multe articole din Codul civil, aceasta neavând o reglementare cu caracter general, ci fiind reglementată în mod corelativ cu alte instituții de drept.

Cu titlu de exemplu, menționăm că în materie contractuală principiul bunei-credințe este reglementat la art. 1.170 din Codul civil, respectiv părțile trebuie să acționeze cu bună-credință atât la negocierea și încheierea contractului, cât și pe tot timpul executării sale. Ele nu pot înlătura sau limita această obligație.

Cu alte cuvinte, noțiunea de bună-credință este o noțiune fundamentală în materie contractuală, respectiv aceasta se întinde de la faza precontractuală și până la încetarea contractului, adică contractul se naște și se execută cu bună-credință.

În acest sens, în doctrină s-a apreciat că **reua-credință poate apărea ca o formă de dol în măsura în care anumiți autori indică faptul că dolul poate fi perceput ca manifestare a relei-credințe contractuale**<sup>6</sup>.

Mai exact, “este vorba de un comportament necinstit în mod intenționat dăunător [...]”<sup>7</sup>.

În materie fiscală, **Codul de procedură fiscală** reglementează la art. 12 **principiul bunei-credințe** care guvernează relațiile dintre organul fiscal și contribuabili.

Acest principiu nu este o noutate în domeniul fiscal, regăsindu-se și în vechiul Cod de procedură fiscală, respectiv în Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, tot la art. 12, însă doar ca reglementare, fără o detaliere mai amplă.

Textul fostului articol 12 era următorul:

*“ARTICOLUL 12 Buna-credință*

*Relațiile dintre contribuabili și organele fiscale trebuie să fie fundamentate pe bună-credință, în scopul realizării cerințelor legii.”*

La elaborarea noului Cod de procedură fiscală, în Expunerea de motive<sup>8</sup> a proiectului de act normativ, se menționa faptul că principiul bunei-credințe deși era enunțat nu era definit sub aspectul conținutului. Ca urmare, în proiectul de act normativ s-a dezvoltat reglementarea principiului bunei-credințe. Astfel, potrivit acestui principiu, contribuabilul/plătitorul trebuie să își îndeplinească obligațiile și să își exercite drepturile potrivit scopului în vederea căruia au fost recunoscute de lege, iar organul fiscal este obligat la respectarea riguroasă a drepturilor contribuabililor în fiecare procedură aflată în derulare.

Ca urmare, textul actual al art. 12 din Codul de procedură fiscală este următorul:

*“Art. 12 Buna-credință*

*(1) Relațiile dintre contribuabil/plătitor și organul fiscal trebuie să fie fundamentate pe bună-credință.*

*(2) Contribuabilul/Plătitorul trebuie să își îndeplinească obligațiile și să își exercite drepturile potrivit scopului în vederea căruia au fost recunoscute de lege și să declare corect datele și informațiile privitoare la obligațiile fiscale datorate.*

*(3) Organul fiscal trebuie să respecte drepturile contribuabilului/plătitorului în fiecare procedură de administrare a creanțelor fiscale aflată în derulare.*

*(4) Buna-credință a contribuabililor se prezumă până când organul fiscal dovedește contrariul.”*

<sup>6</sup> R. Jambu-Merlin, *Dol et faute lourde*, Chronique XVII, Ed. Dalloz, 1955, p. 89

<sup>7</sup> M. Storck, *Consentement*, *Jurisclasseur civ. code*, Lexis 369, 2021, V<sup>o</sup> Dol

<sup>8</sup> *PL-x nr. 385/2015 Proiect de Lege privind Codul de procedură fiscală*, [http://www.cdep.ro/pls/proiecte/upl\\_pck.proiect?cam=2&idp=14903](http://www.cdep.ro/pls/proiecte/upl_pck.proiect?cam=2&idp=14903)

Astfel că legiuitorul fiscal a reglementat expres faptul că buna-credință a contribuabililor este o prezumție legală, aceasta fiind însă o prezumție relativă care poate fi răsturnată de organul fiscal dacă acesta dovedește contrariul.

În acest sens, în doctrina de specialitate<sup>9</sup> s-a precizat faptul că “principiul bunei-credințe este consacrat de dreptul comun ca prezumție relativă, consecința fiind că dovada contrară, adică lipsa bunei-credințe și corelativul acesteia, reaua-credință, trebuie dovedită, dovada putând fi făcută prin orice mijloc de probă admis de lege. Cu alte cuvinte, buna-credință valorează până la proba contrarie.”.

În ceea ce privește **noțiunea de “rea-credință”**, aceasta nu este reglementată distinct în Codul de procedură fiscală, la fel ca principiul bunei-credințe, acest concept regăsindu-se însă la art. 25 din Codul de procedură fiscală care reglementează răspunderea solidară, astfel:

“(1) Răspund solidar cu debitorul următoarele persoane:

a) asociații din asocierile fără personalitate juridică, inclusiv membrii întreprinderilor familiale, pentru obligațiile fiscale datorate de acestea, în condițiile prevăzute la art. 20, alături de reprezentanții legali care, **cu rea-credință**, au determinat nedeclararea și/sau neachitarea obligațiilor fiscale la scadență;

b) terții popriți, în situațiile prevăzute la art. 236 alin. (9), (11), (13), (14), (18), (20) și (21), în limita sumelor sustrase indisponibilizării;

c) reprezentantul legal al contribuabilului care, **cu rea-credință**, declară băncii, potrivit art. 236 alin. (14) lit. a), că nu deține alte disponibilități bănești;

d) emitentul scrisorii de garanție/poliței de asigurare de garanție ori instituția care a confirmat scrisoarea de garanție/polița de asigurare de garanție potrivit art. 211 lit. b), în cazul în care nu a virat, potrivit legii, sumele de bani în conturile de venituri bugetare la solicitarea organului fiscal. Dispozițiile art. 2.321 alin. (3) din Codul civil rămân aplicabile.

(2) Pentru obligațiile de plată restante ale debitorului declarat insolubil în condițiile prezentului cod, răspund solidar cu acesta următoarele persoane:

a) persoanele fizice sau juridice care, anterior datei declarării insolabilității, **cu rea-credință**, au dobândit în orice mod active de la debitorii care și-au provocat astfel insolabilitatea;

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

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

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

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

(2<sup>1</sup>) Pentru obligațiile fiscale restante ale debitorului pentru care s-a solicitat deschiderea procedurii insolvenței răspund solidar cu acesta persoanele care au determinat **cu rea-credință** acumularea și sustragerea de la plata acestor obligații.

(3) Persoana juridică răspunde solidar cu debitorul declarat insolubil în condițiile prezentului cod sau declarat insolvent dacă, direct ori indirect, controlează, este controlată sau se află sub control comun cu debitorul și dacă este îndeplinită cel puțin una dintre următoarele condiții:

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

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

<sup>9</sup> T. Anghel, *Codul de procedură fiscală - comentariu pe articole*, Ed. Hamangiu, București, 2020, p. 74

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

(4) În înțelesul alin. (3), termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:

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

b) control indirect - activitatea prin care o persoană exercită controlul prin una sau mai multe persoane.

(5) Răspunderea persoanelor prevăzute de prezentul articol privește obligațiile fiscale principale și accesorii ale perioadei pentru care au avut calitatea ce a stat la baza atragerii răspunderii solidare.”.

Totodată, menționăm și *prevederile art. 26* din același act normativ:

*“Dispoziții speciale privind stabilirea răspunderii*

(1) **Răspunderea persoanelor prevăzute la art. 25 se stabilește prin decizie emisă de organul fiscal competent** pentru fiecare persoană fizică sau juridică în parte. Decizia este act administrativ fiscal potrivit prezentului cod.

(2) Înaintea emiterii deciziei prevăzute la alin. (1), organul fiscal efectuează **audierea persoanei** potrivit art. 9. Persoana are dreptul să își prezinte în scris punctul de vedere, în termen de 5 zile lucrătoare de la data audierii.

(3) Prin excepție de la prevederile art. 9 alin. (4) este **nulă decizia de atragere a răspunderii solidare emisă fără audierea persoanei căreia i s-a atras răspunderea**. Dispozițiile art. 9 alin. (3) rămân aplicabile.

(4) Decizia prevăzută la alin. (1) cuprinde, pe lângă elementele prevăzute la art. 46, și următoarele:

a) datele de identificare a persoanei răspunzătoare;

b) datele de identificare a debitorului principal;

c) quantumul și natura sumelor datorate;

d) termenul în care persoana răspunzătoare trebuie să plătească obligația debitorului principal;

e) **temeiul legal și motivele în fapt ale angajării răspunderii, inclusiv opinia organului fiscal motivată în drept și în fapt cu privire la punctul de vedere al persoanei.**

(5) Răspunderea se stabilește atât pentru obligația fiscală principală, cât și pentru accesoriile acesteia. [...]”.

Menționăm că și în vechiul Cod de procedură fiscală acest concept se regăsea la art. 27 care reglementa răspunderea solidară.

Din prevederile legale mai sus menționate, rezultă că, pentru a se putea atrage răspunderea solidară a persoanelor prevăzute la art. 25 din Codul de procedură fiscală, trebuie să fie îndeplinite cumulativ două condiții, și anume: persoanele în cauză fie au determinat nedeclararea și/sau neachitarea obligațiilor fiscale la scadență, fie au provocat insolvabilitatea persoanei juridice debitoare prin înstrăinarea sau ascunderea, sub orice formă, a activelor debitorului, fie nu și-au îndeplinit obligația legală de a cere instanței competente deschiderea procedurii insolvenței etc., după caz, și reținerea relei-credințe a persoanei în privința căreia s-a atras răspunderea solidară cu privire la neîndeplinirea respectivelor obligații legale.

Ca urmare, dacă îndeplinirea primei condiții nu ridică probleme, întrucât legiuitorul reglementează expres faptele, în ceea ce privește a doua condiție, indispensabilă pentru atragerea răspunderii solidare a persoanelor enumerate la art. 25 din Codul de procedură fiscală, respectiv reaua-credință, aceasta este o apreciere lăsată de legiuitor la latitudinea organului fiscal.

Întrucât buna-credință se prezumă, pentru atragerea răspunderii solidare a persoanelor susmenționate, organul fiscal trebuie să răstoarne această prezumție prin argumente și astfel să dovedească reaua-credință a persoanelor în cauză.

În doctrină<sup>10</sup> s-a arătat faptul că dispozițiile art. 25 din Codul de procedură fiscală reglementează situațiile în care anumite persoane preiau responsabilitatea plății unei datorii

<sup>10</sup> T. Anghel, *op. cit.*, p. 117

fiscale aparținând unui contribuabil. Scopul acestor reglementări este de a atrage răspunderea juridică a unor terțe persoane, care deși nu sunt implicate direct în raportul juridic fiscal, totuși, prin comportamentul lor, fac ca obligațiile fiscale să nu fie executate.

Răspunderea solidară instituită prin prevederile art. 25 din Codul de procedură fiscală prezintă următoarele caracteristici<sup>11</sup>:

este o solidaritate legală, având ca izvor legea. Solidaritatea este stabilită prin act administrativ fiscal emis de organul fiscal competent atunci când sunt îndeplinite condițiile prevăzute de lege;

este o solidaritate pasivă, fiind vorba de o obligație cu mai mulți debitori, cu toate consecințele ce decurg din aceasta:

organul fiscal este îndreptățit să pretindă oricărui dintre codebitori executarea integrală a obligației de plată. Cine și în ce măsură este atras mai întâi la plata obligației fiscale - contribuabilul sau debitorul garant - asta decide administrația fiscală în baza dreptului său de apreciere;

urmărirea unuia dintre codebitori nu împiedică urmărirea și a celorlalți codebitori;

plata făcută de unul dintre codebitori liberează și pe ceilalți codebitori față de creditor;

debitorii sunt toți debitori principali; codebitorii nu au posibilitatea de a opune creditorului beneficiul de discuțiune și/sau diviziune;

este o solidaritate condiționată, ea putând fi stabilită numai dacă se îndeplinesc anumite condiții prevăzute de lege pentru atragerea răspunderii, subiective sau obiective, după caz;

este o garanție a realizării creanței fiscale.

În ceea ce privește legislația terțiară, amintim faptul că prin Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 127/2014 au fost aprobate Instrucțiunile privind aplicarea procedurii de angajare a răspunderii solidară reglementate de dispozițiile art. 27 și 28 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală.

Acest act normativ este în vigoare și în prezent, nefiind modificat după intrarea în vigoare a noului Cod de procedură fiscală.

La capitolul III punctul 3.3 din Anexa nr. 1 la ordin, sunt reglementate cu titlu de exemplu câteva cazuri de ascundere cu rea-credință a activelor debitorului de către administratorii, asociații, acționarii și orice alte persoane care au provocat insolvabilitatea persoanei juridice debitoare și care răspund solidar cu debitorul declarat insolvabil pentru obligațiile de plată restante ale acestuia:

a) schimbarea locului bunului mobil astfel încât să nu mai poată fi găsit atât în fapt, cât și în drept;

b) ascunderea bunurilor mobile și/sau imobile sub orice formă atât în fapt, cât și în drept pentru a nu mai putea face obiectul procedurii de executare silită;

c) nedeclararea bunurilor mobile și/sau imobile, în special mobile necorporale ale debitorului la solicitarea organului fiscal cu competențe în executarea silită a debitorului principal.

Totodată, menționăm un alt act normativ de dată recentă, respectiv Ordinul ministrului dezvoltării, lucrărilor publice și administrației nr. 431/2022<sup>12</sup> pentru aprobarea Procedurii de angajare a răspunderii solidară reglementate de dispozițiile art. 25 și 26 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală. Acest ordin se aplică în cazul creanțelor fiscale administrate de organele fiscale locale.

Acest act normativ enumeră aceleași cazuri de ascundere cu rea-credință a activelor debitorului ca și Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 127/2014:

a) schimbarea locului bunului mobil astfel încât să nu mai poată fi găsit atât în fapt, cât și în drept;

<sup>11</sup> T. Anghel, *op. cit.*, p. 119

<sup>12</sup> Ordinul ministrului dezvoltării, lucrărilor publice și administrației nr. 431/23.03.2022 pentru aprobarea Procedurii de angajare a răspunderii solidară reglementate de dispozițiile art. 25 și 26 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală (M.O. nr. 342/07.04.2022)

- b) ascunderea bunurilor mobile și/sau imobile sub orice formă atât în fapt, cât și în drept, pentru a nu mai putea face obiectul procedurii de executare silită;
- c) nedeclararea bunurilor mobile și/sau imobile, în special a bunurilor mobile ale debitorului, la solicitarea organului fiscal local.

## II. Principiul general de drept al buneii-credințe versus reaua-credință

Pentru o bună înțelegere a sintagmelor “buna-credință” și “reaua-credință”, în cele ce urmează vom prezenta câteva definiții, precum și câteva opinii doctrinare.

În primul rând, Dicționarul explicativ al limbii române<sup>13</sup> definește “buna-credință” ca fiind:

1. Obligație de comportare corectă pe care părțile trebuie s-o respecte la încheierea și la executarea contractelor sau, în cazul statelor, a tratatelor.
2. Convingere a unei persoane că acționează în temeiul unui drept și conform cu legea sau cu ceea ce se cuvine.

Tot Dicționarul explicativ al limbii române<sup>14</sup> definește “reaua-credință” ca fiind o atitudine incorectă, necinstită.

Dicționarul juridic<sup>15</sup> dă o definiție juridică a buneii-credințe, respectiv aceasta “este convingerea intimă a unei persoane că tot ceea ce face este bine, conform legii; este obligația de comportament conform cu regulile de conviețuire, care revine părților la încheierea și executarea unei convenții. Are importanță și pentru a se face deosebirea între martorul de bună-credință și martorul de rea-credință sau mincinos.”

Amintim și o opinie doctrinară din dreptul comun potrivit căreia “buna-credință [...] este [...] un standard obiectiv de apreciere, de evaluare a unei conduite oneste, loiale și corecte, în exercitarea drepturilor civile, dar și în executarea obligațiilor”<sup>16</sup>, cu mențiunea că “trebuie să se facă distincția între a fi de bună-credință (buna-credință subiectivă) și a acționa după exigențele buneii-credințe (buna-credință obiectivă)”<sup>17</sup>.

Dicționarul juridic francez<sup>18</sup> definește “buna-credință” ca fiind «convingerea că o persoană se află într-o situație care respectă legea și conștientizează că acționează fără a încălca drepturile altora. Este un concept folosit frecvent în legislația noastră pentru a reduce aplicarea regulilor pozitive. Contractele trebuie să fie negociate, încheiate și executate cu bună-credință. Această prevedere este de ordine publică. La fel, încheierea, modificarea și negocierea precontractelor sunt libere. Ele trebuie să îndeplinească în mod imperativ cerințele buneii-credințe. [...] Buna-credință se opune noțiunii de “rea-credință”.

În principiu, buna-credință se prezumă, iar cel care invocă reaua-credință trebuie să o dovedească. Cu toate acestea, prezumția de bună-credință este subminată în vederea îmbunătățirii protecției consumatorilor. Instanțele apreciază că, având în vedere profesia sau experiența sa, un vânzător profesionist nu poate ignora defectele obiectului vândut. Această jurisprudență se aplică tuturor tipurilor de activități, de exemplu producătorilor de dispozitive sau materiale care s-au dovedit a fi defecte, arhitectului care a inspectat o clădire cu defecte de construcție. Se aplică și instalatorului care este declarat solidar cu producătorul.»

Tot în literatura franceză<sup>19</sup>, definiția juridică a buneii-credințe este aceea de principiu general de drept al contractelor, care reprezintă un comportament loial vizavi de cocontractant. Acest principiu juridic este aplicabil atât în stadiul negocierii contractelor, cât și în executarea contrac-

<sup>13</sup> <https://dexonline.ro/definitie/bun%C4%83-credin%C8%9B%C4%83>

<sup>14</sup> <https://dexonline.ro/definitie/rea-credin%C8%9B%C4%83>

<sup>15</sup> [https://www.advocate.ro/definitie\\_juridica\\_Buna\\_credinta\\_](https://www.advocate.ro/definitie_juridica_Buna_credinta_)

<sup>16</sup> M. Nicolae - *Drept civil. Teoria generală, vol. I, Teoria dreptului civil*, Ed. Solomon, 2017, p. 254

<sup>17</sup> Ibidem

<sup>18</sup> S. Braudo, Consilier onorific al Curții de Apel din Versailles, *Dicționar de drept privat*, <https://www.dictionnaire-juridique.com/index.php>

<sup>19</sup> Cabinet Hegia Avocats, <https://www.definition-juridique.fr/bonne-foi/>

telor ori la stingerea acestora. Buna-credință are un caracter obligatoriu în acest domeniu. De asemenea, buna-credință este sinonimă cu loialitatea.

Buna-credință<sup>20</sup> reflectă comportamentul unei persoane care, din bună intenție și onestitate, respectă normele de drept în vigoare.

În schimb, reaua-credință a fost definită<sup>21</sup> ca fiind atitudinea cuiva care nu manifestă loialitate față de ceilalți, în special în dorința de a prejudicia negocierea unui contract sau executarea acestuia.

Potrivit altei opinii doctrinare<sup>22</sup>, din punct de vedere juridic, reaua-credință ar fi consecința unor acțiuni ale contribuabilului pe care organele fiscale le consideră a fi deliberate, adică acestea nu rezultă dintr-o simplă eroare sau necunoaștere a legii fiscale.

Organele fiscale vor considera contribuabilul ca fiind de rea-credință sau vinovat de abatere intenționată atunci când acesta se face vinovat în mod deliberat de omisiuni sau insuficiențe în declarațiile sale sau ale societății pe care o conduce.

Codul civil francez<sup>23</sup> dispune la art. 2.274 că buna-credință se prezumă întotdeauna și este la latitudinea persoanei care pretinde reaua-credință să o dovedească.

De asemenea, și în dreptul fiscal francez sunt prezente cele două noțiuni de bună și rea-credință. Astfel, anumite prevederi fiscale evocă într-un mod indirect termenul de rea-credință asemănându-l cu manoperele frauduloase sau cu o disimulare. În acest sens, menționăm art. 1.729 denumit “declarația insuficientă” (declararea incorectă) din Codul general al impozitelor<sup>24</sup> care dispune că “inexactitățile sau omisiunile constatate într-o declarație sau într-un act care stabilește baza impozabilă sau plata impozitului, precum și restituirea unei creanțe de natură fiscală a cărei plată a fost efectuată în mod necuvenit de la stat conduc la aplicarea unei majorări de [...] 80% în cazul manoperelor (practicilor) frauduloase sau al ascunderii unei părți din prețul stipulat într-un contract [...]”.

Ca urmare, legiuitorul francez a reglementat sancțiuni fiscale mai grave în cazurile de rea-credință, fraudă sau practici frauduloase.

Cu referire la faptul că legiuitorul francez asimilează manoperele frauduloase cu reaua-credință a contribuabilului, putem face o comparație cu reglementarea dolului în Codul civil român, respectiv art. 1.214, potrivit căruia “consimțământul este viciat prin dol atunci când partea s-a aflat într-o eroare provocată de manoperele frauduloase ale celeilalte părți ori când aceasta din urmă a omis, în mod fraudulos, să îl informeze pe contractant asupra unor împrejurări pe care se cuvenea să i le dezvăluie”.

În acest context, menționăm și o opinie din doctrina românească potrivit căreia, referitor la natura actelor conținute de manoperele practicate, jurisprudența franceză a calificat ca atare orice acțiune necinstită, având ca scop să surprindă o persoană pentru a o face să semneze un angajament pe care nu l-ar fi semnat fără asemenea manopere. Așadar, dolul există dacă manoperele au viciat consimțământul prin eroarea creată de ele. Simpla minciună, fără sprijin în exteriorizări ale voinței, poate și ea să constituie un dol. De exemplu, declarația mincinoasă cu privire la situația și calitățile obiectului. Jurisprudența franceză recunoaște și dolus bonus, dacă nu depășește uzanțele comerciale privind reclama.<sup>25</sup>

<sup>20</sup> <https://justice.ooreka.fr/astuce/voir/587227/bonne-foi>

<sup>21</sup> <https://www.bruno-bedaride-notaire.fr/lexique-juridique-et-fiscal-de-bedaride-notaire-d-affaires/mot/mauvaise-foi.html>

<sup>22</sup> Societatea de avocatură din Paris “Sassi”, *CONTROLE FISCAL ET MAUVAISE FOI - LE CONTRIBUABLE PEUT-IL LES CONTESTER?*, <https://www.sassi-avocats.com/publication-28577-controle-fiscal-et-mauvaise-foi--le-contribuable-peut-il-les-contester.html>

<sup>23</sup> *Code civil - article 2.274 (La bonne foi est toujours présumée, et c'est à celui qui allègue la mauvaise foi à la prouver)*, [https://www.legifrance.gouv.fr/codes/article\\_lc/LEGIARTI000019017404](https://www.legifrance.gouv.fr/codes/article_lc/LEGIARTI000019017404)

<sup>24</sup> *Code général des impôts*, [https://www.legifrance.gouv.fr/codes/section\\_lc/LEGITEXT000006069577/LEGISCTA000006179987/#LEGISCTA000006179987](https://www.legifrance.gouv.fr/codes/section_lc/LEGITEXT000006069577/LEGISCTA000006179987/#LEGISCTA000006179987)

<sup>25</sup> I. Turcu, *Noul Cod civil republicat. Cartea a V-a. Despre obligații art. 1164-1649. Comentarii și explicații*, ediția 2, Ed. C.H. Beck, 2011

De asemenea, în doctrina franceză<sup>26</sup> s-a apreciat că “buna-credință este întotdeauna prezumată. În timpul controlului fiscal, este de competența Administrației să facă dovada că există rea-credință sau manopere frauduloase. Dar nuanța este întotdeauna subtilă și subiectivă. Fiecare caz este un caz particular, judecat în funcție de circumstanțele particulare ale fiecărei situații. Cu toate acestea, putem identifica tendințe majore care ne permit să definim anumite granițe, dar, din păcate, acestea sunt vagi.

### ***Ce este reaua-credință pe plan fiscal?***

Există rea-credință în materie fiscală atunci când eroarea sau declararea incorectă a contribuabilului este voluntară, fără ca acesta să fi efectuat manopere frauduloase. Penalitatea este de 40% din impozitul suplimentar datorat, pe lângă dobânda legală. Importanța recuperării este un prim criteriu. Este logic, atunci când eroarea sau omisiunea este minimă în comparație cu sumele puse în joc, foarte des se acceptă buna-credință. Este mai dificil atunci când contribuabilul, persoană fizică sau juridică, uită să-și declare o bună parte din venituri sau profituri.

Un alt criteriu îl constituie natura erorilor. Se presupune că anumite reguli simple de contabilitate sau fiscale sunt cunoscute de contribuabili. Buna-credință este greu de acceptat atunci când, de exemplu, este evident că cheltuielile personale sunt declarate ca fiind cheltuieli profesionale sau când există un cumul de indemnizații fixe și rambursări de cheltuieli etc. Frecvența erorilor implică, de asemenea, reaua-credință. Este dificil să pledezi nevinovăția atunci când greșești, în mod regulat și repetat, și întotdeauna în avantajul tău ...

Administrația exclude buna-credință atunci când contribuabilul cunoștea faptele care au determinat declararea a mai puțin din cât datora. Acesta este mai ales cazul când declarația sa nu corespunde documentelor contabile aflate în posesia sa sau cu informațiile furnizate de bănci, clienți sau furnizori ai persoanei în cauză.

#### ***Buna-credință, exemple:***

☒ Un contribuabil nu poate justifica kilometrajul profesional pe care l-a înregistrat ca fiind cheltuială.

☒ O declarație, care omite anumite venituri, este trimisă la un birou fiscal necompetent din punct de vedere geografic.

☒ Un manager primește alocații forfetare pentru cheltuieli de la compania sa și nu le include în declarația sa de impozit.

#### ***Rea-credință, exemple:***

✓ Un acționar al unei societăți pe acțiuni care își vinde acțiunile și nu își declară câștigurile de capital.

✓ Un asociat majoritar aduce o contribuție la compania sa, dar evaluarea acestei contribuții este excesivă.

✓ Un contribuabil deduce dobânda din venitul său din teren atunci când nu a plătit-o.

✓ Un contribuabil face cu bună știință o declarație inexactă.

✓ Un partener crește costul unei închirieri pe care o acordă companiei sale.

✓ Timp de trei ani succesivi, un contribuabil nu reușește să declare anumite sume cuprinse între 27% și 32% din venitul său.

✓ Un comerciant face greșeli în contabilitate și își amestecă cheltuielile profesionale cu cele personale.

✓ Nedecararea veniturilor, fără a putea justifica proveniența anumitor chitanțe.

✓ Un contribuabil este supus unei ajustări. După ceva timp, acesta trimite o altă rectificare din același motiv.”.

<sup>26</sup> M. Blanc, *Mauvaise foi et fraude fiscale: exemples de redressement fiscal*, <https://droit-finances.commentcamarche.com/impots/guide-impots/2495-mauvaise-foi-et-fraude-controle-et-redressement-fiscal-exemples/>



### III. Jurisprudența fiscală

#### 1. Decizia civilă nr. 577/2022<sup>27</sup> a Înaltei Curți de Casație și Justiție - Secția de Contencios Administrativ și Fiscal

Codul de procedură fiscală: art. 25 alin. (2) lit. d) și alin. (2<sup>1</sup>); art. 20 alin. (1); art. 26

“Pentru angajarea răspunderii solidare a administratorilor societății declarate insolabile o condiție esențială este reaua-credință a acestora, manifestată în nedeclararea sau neachitarea la scadență a obligațiilor fiscale. O asemenea reglementare relevă intenția legiuitorului de a circumstanția modalitatea în care se săvârșește fapta care justifică antrenarea răspunderii solidare, nefiind suficientă neachitarea obligațiilor la scadență, fiind necesar să se dovedească împrejurări care să susțină concret faptul că reprezentantul societății sau altă persoană a contribuit prin faptele sale la nerespectarea obligațiilor fiscale ale societății.

Măsurile asigurătorii sunt măsuri excepționale, iar luarea acestora trebuie raportată la o anumită atitudine de rea-credință a debitorului.

Or, dovedirea relei-credințe presupune prezentarea motivelor și a dovezilor pe care organul fiscal își întemeiază punctul de vedere cu privire la îndeplinirea condițiilor atragerii răspunderii având în vedere că aceasta nu poate presupune o simplă lipsă de diligență, respectiv o atitudine volițională a persoanei vinovate constând în reprezentarea rezultatului negativ și urmărirea acestei finalități prin acțiunile și inacțiunile sale.

Simpla neîndeplinire sau îndeplinirea defectuoasă a obligațiilor legale ale administratorului cu efecte indirecte sub aspectul obligației de declarare și plată a obligațiilor fiscale, nu echivalează cu reaua-credință a asociatului, chiar dacă, în raport cu dispozițiile art. 73 din Legea nr. 31/1990, administratorul societății este obligat la stricta îndeplinire a îndatoririlor pe care legea și actul constitutiv i le impun, iar potrivit art. 20 alin. (1) din Legea nr. 207/2015, tot acestuia îi revine obligația de a plăti impozitele, taxele locale și contribuțiile, neachitarea obligațiilor fiscale ale societății.”

(Înalta Curte de Casație și Justiție - Secția de Contencios Administrativ și Fiscal, Decizia civilă nr. 577 din 2 februarie 2022)

Prin sentința nr. 54/F din 05.04.2021, Curtea de Apel Pitești, secția a II-a civilă, de contencios administrativ și fiscal, a admis cererea formulată de reclamantul A., în contradictoriu cu ANAF - Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Ploiești și ANAF - Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Ploiești - Administrația Județeană a Finanțelor Publice Argeș (Serviciul Fiscal Municipal Curtea de Argeș), a desființat decizia de soluționare a contestației nr. 186/21.11.2017 și a anulat decizia de angajare a răspunderii nr. 52.065/12.09.2017.

Împotriva acestei sentințe a declarat recurs pârâta ANAF - Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Ploiești prin Administrația Județeană a Finanțelor Publice Argeș (Serviciul Fiscal Municipal Curtea de Argeș) - S.F.M. Curtea de Argeș, pe motiv că hotărârea atacată este nelegală fiind dată cu încălcarea sau aplicarea greșită a normelor de drept material, respectiv cu încălcarea și aplicarea greșită a dispozițiilor art. 25 alin. (2) lit. c), d) și art. 26 Codul de procedură fiscală.

**Motivarea recurenței pârâte ANAF - Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Ploiești prin Administrația Județeană a Finanțelor Publice Argeș (Serviciul Fiscal Municipal Curtea de Argeș) - S.F.M. Curtea de Argeș:**

☞ Instanța de fond, fără temei, nu a acordat nicio valoare probatorie elementelor identificate de organele fiscale cu referire la situația de fapt și de drept, ce susțin concluzia acestora, că reclamantul, în calitate de administrator al societății S.C. B. S.R.L., a prejudiciat bugetul statului, prin faptul că a avut raporturi de colaborare cu alte persoane și nu a declarat conform constatările organelor de inspecție fiscală aceste activități. Astfel, s-au identificat în evidența contabilă a S.C. B. S.R.L. facturi fiscale emise către II C. aferente unor lucrări subcontractate de

<sup>27</sup> Decizia Înaltei Curți de Casație și Justiție nr. 577/02.02.2022 - contestație act administrativ fiscal, <https://www.scj.ro/1093/Detalii-jurisprudenta?customQuery%5B0%5D.Key=id&customQuery%5B0%5D.Value=189795#highlight=###%20credinta%20cod%20procedura%20fiscala>

S.C. B. S.R.L. - de la D. S.A. Curtea de Argeș, în contextul în care, pentru facturile emise de societatea debitoare, numitul II C. nu deține situații de lucrări, deize sau alte documente justificative, care să facă dovada/realitatea executării acestor servicii.

Practic, societatea nu a prezentat documente cu caracter specific, din care să rezulte că serviciile facturate au fost efectiv prestate și sunt aferente operațiunilor taxabile, documente justificative prevăzute de legea fiscală din care să rezulte necesitatea în interesul activităților și prestarea efectivă a serviciilor înscrise în facturile în cauză.

✍ Nu există nicio motivare clară, concisă și concretă, în concordanță cu probele și actele de la dosar în care instanța să explice cum a concluzionat faptul că reaua-credință presupune o intenție frauduloasă și nu o simplă diligență, deși recurentul a învederat faptul că serviciile prestate de societatea administrată de contestator nu au fost efectiv prestate. Or, dacă contestatorul nu a prezentat dovada contrarie celor susținute de recurentă cu privire la activitatea sa de administrator, apreciază că nu se poate vorbi de bună-credință așa cum a apreciat prima instanță, deopotrivă, reaua-credință este dovedită pe deplin, prin raportare la art. 25-26 Codul de procedură fiscală și Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 127/2014.

✍ Cu referire la greșita reținere a instanței de fond, că organul fiscal nu a dovedit reaua-credință a reclamantului, menționată de instanță la fila x sentință (simpla neîndeplinire sau îndeplinirea defectuoasă a obligațiilor legale nu echivalează cu reaua-credință), dar și fila x (paragraf 1-3, refuzul colaborării cu organele fiscale nu reprezintă cerința relei-credințe), nu pot fi primite, deoarece prima instanță a interpretat eronat dispozițiile învederate de recurentă în actul contestat.

✍ Un alt aspect este dat de faptul că, rea-credință rezultă din neexecutarea actelor de executare cu privire la achitarea debitelor, precum și emiterea de notificări cu privire la lămurirea situației, reclamantul fiind invitat la sediul organului fiscal, pentru consultarea documentației aflate la dosarul fiscal și pentru a aduce obiecțiunile, precizările sau orice înscrisuri pe care le consideră utile în apărarea acestora.

Practic, se observă că, reprezentantul societății debitoare acționează și este de găsit doar în momentul în care actele administrativ fiscale vizează propriul lor patrimoniu, rămânând în pasivitate când este vorba de acte administrativ fiscale emise pe numele asociației administrate de aceștia.

✍ În situația de față, actul administrativ fiscal este motivat corespunzător, ceea ce constituie o garanție, că organul fiscal a efectuat o analiză concretă, a situației de fapt și de drept, prin care s-a evidențiat prejudiciul cauzat instituției recurente, ce derivă din starea de insolvență a debitorului și constă în imposibilitatea recuperării integrale, în condițiile normale și la scadență a datoriilor, iar legătura de cauzalitate între fapta ilicită și prejudiciu constă în dezinteresul arătat în ceea ce privește funcționarea normală și în condiții de legalitate a societății.

Astfel spus, se creează legătura de cauzalitate între fapta ilicită a reprezentantului societății debitoare, respectiv săvârșirea faptei prevăzute la art. 25 alin. (1)-(2) și prejudiciul creat, cauzat creditorilor prin neplata datoriilor, așa cum rezultă din titlurile de creanță, iar acesta constă în dezinteresul arătat în ceea ce privește funcționarea normală și în condiții de legalitate a societății, precum și indiferența reclamantului față de actele emise anterior în vederea recuperării sumelor la bugetul consolidat al statului.

✍ Potrivit art. 25 alin. (2) lit. d), și art. 26 din Legea nr. 207/2015, avut în vedere de către organul fiscal, mai trebuie observat că faptele săvârșite cu rea-credință de reclamant, prin care a determinat neachitarea la scadență a obligațiilor fiscale, sunt date și de faptul că, în calitate de administrator al asociației, nu și-a îndeplinit obligația legală de a cere instanței competente deschiderea procedurii insolvenței, pentru obligațiile fiscale aferente perioadei respective și rămase neachitate la data declarării stării de insolvabilitate, precum și pentru faptul că, cu rea-credință, nu a achitat datoriile fiscale, sau să efectueze un demers în acest sens, deși avea cunoștință despre aceste debite.

Din prevederile legale mai sus menționate, rezultă că, pentru a se putea atrage răspunderea solidară a administratorului trebuie să fie îndeplinite cumulativ următoarele două condiții, și anume: debitorul să fie declarat insolubil, constatare care se face de către organul fiscal competent și reținerea relei-credințe a persoanei în privința căreia s-a atras răspunderea cu privire la

neîndeplinirea obligației legale de a deschide procedura insolvenței sau de a achita obligațiile fiscale.

Dacă în privința îndeplinirii primei condiții, cea referitoare la declararea debitorului ca insolubil, nu pot exista divergențe în condițiile în care existența acesteia este dovedită de procesul-verbal de declarare a stării de insolabilitate, în privința celei de-a doua condiții, indispensabile pentru atragerea răspunderii solidare a administratorului debitorului insolubil, fiind vorba de o apreciere prin excelență subiectivă a organelor fiscale, revine instanței de judecată stabilirea existenței sau inexistenței acesteia.

☞ Or, în susținerea acțiunii introductive, reclamantul nu a indicat motivele concrete pentru care nu a solicitat deschiderea procedurii insolvenței de la emiterea titlului de creanță și pentru care nu a achitat debitul restant, fapte pe care prima instanță și-a însușit anumite aspecte pe care reclamantul nu le-a învederat.

☞ Pe lângă cele menționate, toate aceste elemente prezentate nu reprezintă altceva decât acte și fapte din care să rezulte reaua-credință a persoanei fizice, a cărei răspundere a fost angajată legal de organul fiscal, și nu greșit cum apreciază Curtea de Apel Pitești în considerentele sentinței recurate.

☞ După cum rezultă din probatoriul administrat în cauză, toate actele administrativ fiscale emise pe numele societății administrate de reclamant, respectiv somație, titluri executorii, deși au fost comunicate în mod legal, nu au fost contestate, aceasta manifestând ignoranță și pasivitate, în pofida obligației legale de a asigura gestiunea activității curente a societății, pe care o avea în calitate de reținută.

Așa cum bine se cunoaște, administratorii au obligația legală de a conduce activitatea asociației, fapt care implică și grija pe care trebuie să o acorde executării obligațiilor asociației (art. 73 din Legea nr. 31/1990<sup>28</sup> - Administratorii sunt solidar răspunzători față de societate și pentru realitatea vărsămintelor efectuate de asociați).

Esențial este că, în ciuda existenței debitelor și a dificultăților întâmpinate, administratorul a deschis procedura insolvenței foarte târziu și nu a achitat cu bună știință debitele fiscale pe care asociația le-a înregistrat.

Cum bine se cunoaște, în doctrina juridică civilă în materie delictuală prin enunțul “intenția de a vătăma” (adică exercitarea dreptului în scopul de a aduce prejudiciu cuiva) se înțelege că exercitarea dreptului nu mai poate fi considerată ca normală, cel care a pus în mișcare un drept al său pentru a păgubi pe terți, va fi obligat la repararea daunelor care le-a cauzat: “Malitiis non est indulgendum”.

☞ Astfel, nu se putea ignora faptul că, textul art. 25 alin. (2) lit. d) și alin. (2<sup>1</sup>) și art. 26 din Legea nr. 207/2015 face referire expresă la o stare de pericol, aspect ce implică posibilitatea aplicării unei prezumții simple întemeiate pe un fapt conex.

☞ A accepta raționamentul instanței ar lipsi de conținut textul de lege, fiind inutilă aplicarea unei prezumții privind răspunderea solidară a administratorilor pentru “neachitarea la scadență a obligațiilor fiscale”, condiții în care se stabilește existența unor acțiuni în acest sens.

☞ Practic, condiționând emiterea deciziei de existența faptului că organul fiscal nu a făcut dovada că reclamantul în calitate de administrator ar fi gestionat deficitar resursele societății, pe care nu le-a achitat ulterior, ar goli de esență conținutul textului de lege care permite emiterea deciziei de angajare prin raportare la “neachitarea la scadență a obligațiilor fiscale” raportat la motivele anterior menționate.

Altfel spus, sintagma utilizată de legiuitor, respectiv “neachitarea la scadență a obligațiilor fiscale”, configurează o situație ce se transpune prin aplicarea prevederilor art. 12 alin. (1) din Codul de procedură fiscală (buna-credință).

Prin Decizia civilă nr. 577/2022, Înalta Curte de Casație și Justiție - Secția de Contencios Administrativ și Fiscal a respins ca nefondat recursul declarat de recurenta-pârâtă ANAF - Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Ploiești prin Administrația Județeană a Finan-


<sup>28</sup> *Legea societăților nr. 31/16.11.1990*, republicată (M.O. nr. 1.066/17.11.2004), cu modificările și completările ulterioare

țelor Publice Argeș (Serviciul Fiscal Municipal Curtea de Argeș) - S.F.M. Curtea de Argeș împotriva sentinței nr. 54/F-cont din 5 aprilie 2021 pronunțate de Curtea de Apel Pitești, secția a II-a civilă, de contencios administrativ și fiscal.

Pentru a pronunța această decizie, Înalta Curte a reținut că intimatul-reclamant a investit instanța de contencios administrativ și fiscal cu o cerere prin care a solicitat anularea deciziei nr. 186/21.11.2017 emise de Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Ploiești și a deciziei de angajare a răspunderii nr. 52.065/12.09.2017.

**Prima instanță a admis cererea dedusă judecării, a desființat decizia de soluționare a contestației nr. 186/21.11.2017 și a anulat decizia de angajare a răspunderii nr. 52.065/12.09.2017, reținând în esență că, nu a fost răsturnată prezumția de bună-credință a intimatului-reclamant, condiție esențială pentru atragerea răspunderii solidare.**

**Înalta Curte a răspuns punctual motivelor invocate, astfel:**

 Cu privire la motivul de recurs prin care se invocă dispozițiile art. 488 alin. (1) pct. 8 din Codul de procedură civilă<sup>29</sup>, Înalta Curte constată că potrivit acestui motiv, casarea unei hotărâri se poate cere când hotărârea a fost dată cu încălcarea sau aplicarea greșită a normelor de drept material. Prin intermediul acestui motiv de recurs poate fi invocată numai încălcarea sau aplicarea greșită a legii materiale. Hotărârea a fost dată cu încălcarea sau aplicarea greșită a legii atunci când instanța, deși a recurs la textele de lege aplicabile speței, fie le-a încălcat, în litera sau spiritul lor, adăugând sau omițând unele condiții pe care textele nu le prevăd, fie le-a aplicat greșit.

Sub acest aspect, recurenta-pârâtă a invocat interpretarea sau aplicarea greșită a dispozițiilor art. 25 alin. (2) lit. c) și d) și art. 26 din Codul de procedură fiscală, arătând că faptele săvârșite cu rea-credință de reclamant, prin care a determinat neachitarea la scadență a obligațiilor fiscale, sunt date și de faptul că, în calitate de administrator al asociației, nu și-a îndeplinit obligația legală de a cere instanței competente deschiderea procedurii insolvenței, pentru obligațiile fiscale aferente perioadei respective și rămase neachitate la data declarării stării de insolvabilitate, precum și pentru faptul că, cu rea-credință, nu a achitat datoriile fiscale, sau să efectueze un demers în acest sens, deși avea cunoștință despre aceste debite.

Potrivit art. 25 alin. (2) lit. d) din Codul de procedură fiscală, aprobat prin Legea nr. 207/2015, “pentru obligațiile de plată restante ale debitorului declarat insolubil în condițiile prezentului cod, răspund solidar cu acesta următoarele persoane: d) administratorii sau orice alte persoane care, cu rea-credință, au determinat nedeclararea și/sau neachitarea la scadență a obligațiilor fiscale”.

Potrivit art. 26 din același act normativ, decizia de antrenare a răspunderii trebuie să conțină pe lângă elemente prevăzute de art. 46 Codul de procedură fiscală și temeiul legal și motivele angajării răspunderii.

În cauza de față, acest motiv nu este incident, având în vedere că interpretarea pe care prima instanță a dat-o dispozițiilor legale este corectă.

**Astfel, prin hotărârea pronunțată, instanța de fond a reținut în mod corect faptul că pentru angajarea răspunderii solidare a administratorilor societății declarate insolubile o condiție esențială este reaua-credință a acestora, manifestată în nedeclararea sau neachitarea la scadență a obligațiilor fiscale. O asemenea reglementare relevă intenția legiuitorului de a circumstanționa modalitatea în care se săvârșește fapta care justifică antrenarea răspunderii solidare, nefiind suficientă neachitarea obligațiilor la scadență, fiind necesar să se dovedească împrejurări care să susțină concret faptul că reprezentantul societății sau altă persoană a contribuit prin faptele sale la nerespectarea obligațiilor fiscale ale societății.**

În speță, măsurile asigurătorii au fost motivate de faptul că, obligațiile fiscale datorate bugetului general consolidat de către S.C. B. S.R.L. provin din obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice (perioada verificată 01.01.2011-30.06.2015), declarația de impozite și taxe depusă la 25.10.2015, respectiv decizii de calcul acce-

<sup>29</sup> Legea nr. 134/01.07.2010 privind Codul de procedură civilă, republicată (M.O. nr. 247/10.04.2015), cu modificările și completările ulterioare

sorii calculate pentru achitarea la scadență a obligațiilor declarate de către debitor, iar până la data declarării stării de insolvabilitate, obligațiile fiscale restante în sumă de 2.876.749 RON din care debite în cuantum de 1.518.145 RON și accesorii în sumă de 1.358.604 RON nu au fost recuperate.

✎ În ceea ce privește reaua-credință, în decizia de antrenare a răspunderii solidare s-a reținut că prin activitatea desfășurată, intimatul-reclamant în calitate de asociat/administrator a acționat cu reaua-credință față de interesele societății, în sensul că a căutat să evite nedeclararea și neachitarea operațiunilor economice derulate cu societățile afiliate și a avut un comportament abuziv.

Măsurile asiguratorii sunt măsuri excepționale, iar luarea acestora trebuie raportată la o anumită atitudine de reaua-credință a debitorului.

Or, **dovedirea relei-credințe presupune prezentarea motivelor și a dovezilor pe care organul fiscal își întemeiază punctul de vedere cu privire la îndeplinirea condițiilor atragerii răspunderii, având în vedere că aceasta nu poate presupune o simplă lipsă de diligență, respectiv o atitudine volițională a persoanei vinovate constând în reprezentarea rezultatului negativ și urmărirea acestei finalități prin acțiunile și inacțiunile sale.**

Așa fiind, în mod corect a concluzionat prima instanță că, pentru a se dovedi reaua-credință sunt necesare fapte suplimentare care să demonstreze, în concret, reaua-credință, organul fiscal având obligația să facă proba existenței relei-credințe, distinct de proba săvârșirii faptelor ilicite prevăzute de ipoteza legii, iar simpla afirmație a organelor fiscale în sensul că intimatul-reclamant a fost de reaua-credință, dedusă dintr-o trimitere la dispozițiile din Legea nr. 31/1990, care reglementează răspunderea administratorului societăților, în lipsa unor împrejurări concrete legate de conduita acestuia în legătură cu acumularea și neplata datoriilor fiscale, nu este suficientă pentru a se reține îndeplinită această condiție.

Simpla neîndeplinire sau îndeplinirea defectuoasă a obligațiilor legale ale administratorului cu efecte indirecte sub aspectul obligației de declarare și plată a obligațiilor fiscale, nu echivalează cu reaua-credință a asociatului, chiar dacă, în raport cu dispozițiile art. 73 din Legea nr. 31/1990, administratorul societății este obligat la stricta îndeplinire a îndatoririlor pe care legea și actul constitutiv i le impun, iar potrivit art. 20 alin. (1) din Legea nr. 207/2015, tot acestuia îi revine obligația de a plăti impozitele, taxele locale și contribuțiile, neachitarea obligațiilor fiscale ale societății.

Or, aceste dispoziții nu pot antama atitudinea subiectivă a administratorului, în forma cerută de dispozițiile legale sus-citate pentru atragerea răspunderii solidare, atât timp cât organul fiscal nu a prezentat nicio împrejurare din care s-ar deduce că acesta a avut efectiv posibilitatea achitării obligațiilor fiscale dar, cu reaua-credință, a refuzat ori a înstrăinat activele patrimoniului social.

Față de aceste considerente, Înalta Curte a constatat că motivele de casare prevăzute de art. 488 alin. (1) pct. 8 Cod de procedură civilă nu sunt întemeiate, iar hotărârea primei instanțe a fost dată cu aplicarea și interpretarea corectă a normelor de drept material, și a respins recursul formulat de recurenta-pârâtă ANAF - Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Ploiești prin Administrația Județeană a Finanțelor Publice Argeș (Serviciul Fiscal Municipal Curtea de Argeș) - S.F.M. Curtea de Argeș împotriva sentinței nr. 54/F-cont din 5 aprilie 2021 pronunțate de Curtea de Apel Pitești, secția a II-a civilă, de contencios administrativ și fiscal, ca nefondat.

## **2. Decizia civilă nr. 4488/2021<sup>30</sup> a Înaltei Curți de Casație și Justiție - Secția de Contencios Administrativ și Fiscal**

*Codul de procedură fiscală: art. 25 alin. (2) lit. d) și alin. (2<sup>1</sup>)*

*Potrivit art. 25 alin. (2) lit. d) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, pentru obligațiile de plată ale debitorului declarat insolubil în condițiile prezentului Cod de procedură fiscală răs-*

<sup>30</sup> Decizia Înaltei Curți de Casație și Justiție nr. 4488/07.10.2021 - contestație act administrativ fiscal, <https://www.scj.ro/1093/Detalii-jurisprudenta?customQuery%5B0%5D.Key=id&customQuery%5B0%5D.Value=189163#highlight=##>

*pund solidar cu acesta administratorii sau orice alte persoane care, cu rea-credință, au determinat nedeclararea și/sau neachitarea la scadență a obligațiilor fiscale.*

*Din conținutul acestui text de lege rezultă că reaua-credință reprezintă o condiție sine qua non pentru atragerea răspunderii solidare.*

*Într-adevăr, noțiunea de “rea-credință” nu este definită în legislație, dar acest concept moral și juridic este definit, de regulă, în dicționarele de specialitate, ca fiind sinonim cu o atitudine incorectă și rău intenționată în raport cu principiile binelui, cinstei, corectitudinii. Pornind de la condiția obligatorie care trebuie să existe pentru atragerea răspunderii solidare, aceea de rea-credință, se constată, contrar susținerilor recurentelor, că în conținutul deciziei de angajare a răspunderii solidare este descrisă situația obligațiilor restante fiscale ale societății debitoare, natura acestor obligații, calitatea reclamantei de administrator al societății debitoare, declararea insolvenței societății debitoare, iar în privința vinovăției sub forma relei-credințe a reclamantei nu sunt precizate decât dispozițiile art. 12 din Legea nr. 207/2015 și ale art. 1.915 alin. (1) din Legea nr. 287/2009 privind Codul civil, fără a fi reliefate motivele de fapt și de drept care ar justifica aplicarea art. 25 alin. (2) lit. d) din Legea nr. 207/2015. Așadar, în decizia contestată nu se face vreo referire la îndeplinirea condiției relei-credințe a reclamantei.*

*Astfel, în conținutul actului contestat nu se indică în ce au constat elementele materiale ale nedeclarării sau neachitării la scadență a obligațiilor fiscale cu rea-credință, respectiv vinovăția caracterizată a reclamantei, organul fiscal plecând de la premisa că reaua-credință se prezumă. Or, reaua-credință nu se prezumă, ea trebuie probată în concret de către organul fiscal, cum corect a reținut și judecătorul fondului. Din această perspectivă, instanța de control judiciar reține că nemotivarea actului administrativ atacat este sancționată cu anularea acestuia, conform art. 46 alin. (2) din Legea nr. 207/2015.*

*(Înalta Curte de Casație și Justiție - Secția de Contencios Administrativ și Fiscal, Decizia civilă nr. 4488 din 7 octombrie 2021)*

Prin sentința nr. 431 din 28 noiembrie 2019, Curtea de Apel Craiova, secția de contencios administrativ și fiscal, a admis acțiunea formulată de reclamanta A., în contradictoriu cu pârâtele Administrația Județeană a Finanțelor Publice Dolj și Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Craiova și a anulat Decizia nr. CRR-REG-28954/07.10.2019, emisă de Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Craiova, și Decizia de angajare a răspunderii solidare nr. DJ9904/14.08.2019, emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Dolj.

Împotriva acestei sentințe au declarat recurs pârâtele Administrația Județeană a Finanțelor Publice Dolj prin Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Craiova și Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Craiova, invocând prevederile art. 488 alin. (1) pct. 5 și 8 din Codul de procedură civilă.

### **Motivele de recurs**

☞ În ceea ce privește motivul de recurs încadrat în drept în prevederile art. 488 alin. (1) pct. 8 din Codul de procedură civilă, recurentele au arătat, în esență, contrar susținerilor reclamantei, că decizia de angajare a răspunderii solidare este motivată, răspunzând exigențelor art. 46 alin. (2) din Codul de procedură fiscală, în sensul că sunt indicate atât datele factuale, cât și temeiurile juridice avute în vedere la adoptarea actului administrativ și permițând, atât destinatarului actului să verifice dacă acesta este corect fundamentat, cât și instanței de judecată să exercite controlul de legalitate a acestuia. Astfel, respectiva decizie conține temeiul pentru care s-a angajat răspunderea solidară a reclamantei - art. 25 alin. (2) lit. d) din Legea nr. 207/2015, împrejurările de fapt prezentate în cuprinsul considerentelor, legate de dezinteresul reclamantei privind achitarea obligațiilor fiscale, gestionarea patrimoniului justificând tocmai întrunirea condițiilor legale reglementate de textul legal, care vizează reaua-credință a reprezentantului societății debitoare în achitarea obligațiilor fiscale.

☞ Totodată, s-a arătat că, fără a se limita la reproducerea dispozițiilor legale, așa cum a reținut prima instanță, organul fiscal expune împrejurările de fapt ale cauzei ce justifică angajarea răspunderii solidare a reclamantei, căreia, în calitate de administrator și administrator special al societății, îi revine sarcina îndeplinirii obligațiilor ce revin potrivit legislației fiscale persoanei juridice reprezentate, conform art. 72 și 73 din Legea nr. 31/1990.

Deși obiectul cauzei îl reprezintă atât decizia de angajare a răspunderii solidare, cât și decizia de soluționare a plângerii prealabile, prima instanță a analizat doar aspectul motivării deciziei angajării răspunderii solidare în raport cu care a pronunțat soluția. Pe fondul cauzei, recurențele au reluat motivele din apărările formulate în primă instanță, pentru care consideră că actele administrative sunt legale (expuse la filele x din recurs), arătând, în esență, că sunt întrunite cerințele art. 25 alin. (2) lit. d) și (2<sup>1</sup>) din Legea nr. 207/2015, iar organele fiscale au identificat probe care susțin vinovăția reclamantei sub forma relei-credințe, în sensul că prin omisiunea de a achita la scadență obligațiile fiscale ale societății a prevăzut rezultatul constând în acumularea de obligații de plată restante, urmărind producerea unui astfel de rezultat.

### *Considerentele Înaltei Curți de Casație și Justiție asupra recursului*

Curtea de Apel Craiova a admis acțiunea reclamantei și a anulat actele administrative atacate. Soluția Curții de Apel este corectă, fiind adoptată și de instanța de control judiciar, în urma propriului demers de aplicare a dispozițiilor legale la situația de fapt.

Referitor la motivul de recurs prevăzut la art. 488 alin. (1) pct. 8 din Codul de procedură civilă, acesta este fondat.

Prin Decizia de angajare a răspunderii solidare nr. DJ9904/14.08.2019, pârâta Administrația Județeană a Finanțelor Publice Dolj a dispus angajarea răspunderii solidare a reclamantei, în calitate de administrator, cu debitoarea S.C. B. S.R.L., pentru obligațiile fiscale ale persoanei juridice către bugetul general consolidat în cuantum de 6.707.268 RON, din care debite în sumă de 6.705.083 RON și accesorii în sumă de 2.185 RON.

Temeiul de drept în baza căruia s-a dispus măsura angajării răspunderii solidare a reclamantei, în calitate de administrator, cu debitoarea S.C. B. S.R.L., așa cum este precizat în considerentele și dispozitivul deciziei de angajare a răspunderii solidare, îl reprezintă dispozițiile art. 25 alin. (2) lit. d) din Legea nr. 207/2015.

S-a reținut că societatea debitoare datorează suma totală de 6.707.268 RON, debit și accesorii, reprezentând obligații fiscale restante către Bugetul General Consolidat al Statului, aferente perioadei 2011-2019. Raportat la aceste constatări, s-a reținut că vinovat se face administratorul, conform art. 20 alin. (1) din Legea nr. 207/2015, întrucât avea obligația să îndeplinească obligațiile fiscale ale persoanelor reprezentate, în numele și din averea acestora, de a achita la scadență obligațiile fiscale.

Contestația formulată de reclamantă împotriva deciziei de angajare a răspunderii solidare a fost respinsă ca neîntemeiată de către pârâta Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Craiova, prin Decizia nr. CRR-REG 28954/07.10.2019.

Potrivit art. 25 alin. (2) lit. d) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, pentru obligațiile de plată ale debitorului declarat insolubil în condițiile prezentului Cod de procedură fiscală răspund solidar cu acesta administratorii sau orice alte persoane care, cu rea-credință, au determinat nedeclararea și/sau neachitarea la scadență a obligațiilor fiscale. Din conținutul acestui text de lege rezultă că **reua-credință reprezintă o condiție sine qua non pentru atragerea răspunderii solidare. Într-adevăr, noțiunea de "rea-credință" nu este definită în legislație, dar acest concept moral și juridic este definit, de regulă, în dicționarele de specialitate, ca fiind sinonim cu o atitudine incorectă și rău intenționată în raport cu principiile binelui, cinstei, corectitudinii. Pornind de la condiția obligatorie care trebuie să existe pentru atragerea răspunderii solidare, aceea de rea-credință, se constată, contrar susținerilor recurențelor, că în conținutul deciziei de angajare a răspunderii solidare este descrisă situația obligațiilor restante fiscale ale societății debitoare, natura acestor obligații, calitatea reclamantei de administrator al societății debitoare, declararea insolvabilității societății debitoare, iar în privința vinovăției sub forma relei-credințe a reclamantei nu sunt precizate decât dispozițiile art. 12 din Legea nr. 207/2015 și ale art. 1.915 alin. (1) din Legea nr. 287/2009 privind Codul civil, fără a fi reliefate motivele de fapt și de drept care ar justifica aplicarea art. 25 alin. (2) lit. d) din Legea nr. 207/2015.**

Așadar, în decizia contestată nu se face vreo referire la îndeplinirea condiției relei-credințe a reclamantei. **Astfel, în conținutul actului contestat nu se indică în ce au constat elementele materiale ale nedeclarării sau neachitării la scadență a obligațiilor fiscale cu rea-cre-**

**dintă, respectiv vinovăția caracterizată a reclamantei, organul fiscal plecând de la premisa că reaua-credință se prezumă. Or, reaua-credință nu se prezumă, ea trebuie probată în concret de către organul fiscal, cum corect a reținut și judecătorul fondului.**

Din această perspectivă, nemotivarea actului administrativ atacat este sancționată cu anula-rea acestuia, conform art. 46 alin. (2) din Legea nr. 207/2015. Motivarea actului administrativ re- prezintă o cerință de legalitate a acestuia, această obligație fiind necesară pentru a da posibilita- tea persoanei fizice sau juridice de a aprecia asupra legalității și temeiniciei măsurii, respectiv asupra respectării limitelor dintre puterea discreționară și arbitraru.

✎ Obligația autorității emitente de a motiva actul administrativ constituie o garanție contra arbitrarului administrației publice și se impune mai ales în cazul actelor prin care se suprimă drepturi sau situații juridice individuale. Totodată, motivarea nu poate fi limitată la considerente legate de competența emitentului ori la temeiul de drept al acesteia, ci trebuie să conțină și ele- mentele de fapt care să permită, pe de o parte, destinatarilor să cunoască și să evalueze temeiu- rile deciziei, iar pe de altă parte, să facă posibilă exercitarea controlului de legalitate. Această obligație a fost statuată și în **jurisprudența comunitară (cauza C367/1995)**.

Potrivit Curții Europene de Justiție, amploarea și detalierea motivării depind de natura ac- tului adoptat, iar cerințele pe care trebuie să le îndeplinească motivarea depind de circumstanțe- le fiecărui caz, **o motivare insuficientă sau greșită este considerată a fi echivalentă cu o lipsă a motivării actelor**. Mai mult, **insuficiența motivării sau nemotivarea atrage nulitatea sau neva- labilitatea actelor comunitare (cauza C-41/1969)**.

✎ O detaliere a motivelor este necesară și atunci când instituția emitentă dispune de o lar- gă putere de apreciere, întrucât motivarea conferă actului transparență, particularii putând veri- fica dacă actul este corect fundamentat și în același timp permite exercitarea de către Curte a controlului jurisdicțional (**cauza C.509/1993**).

Motivarea actului reprezintă o obligație generală a autorității publice, aplicabilă oricărui act administrativ, îndeplinind un dublu rol: acela de transparență în profitul beneficiarului actului, care va putea să verifice dacă actul este sau nu întemeiat, precum și acela de a conferi instanței un instrument eficient în vederea realizării controlului judiciar, având astfel posibilitatea de a ve- rifica elementele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ.

✎ Prin urmare, toate criticile formulate sunt nefondate, soluția pronunțată de prima instan- ță reflectă interpretarea și aplicarea corectă a prevederilor legale incidente cauzei.

✎ Pentru considerentele expuse, Înalta Curte a respins excepția nulității recursului, ca neîn- temeiată. A respins recursul formulat de pârâtele Administrația Județeană a Finanțelor Publice Dolj prin Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Craiova și Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Craiova împotriva sentinței nr. 431 din 28 noiembrie 2019 a Curții de Apel Cra- iova, secția de contencios administrativ și fiscal, ca nefondat.



Analizând reglementările legale mai sus menționate, putem concluziona că legiuitorul a do- rit să stabilească prin principiul bunei-credințe un standard de comportament social în exercita- rea drepturilor și în executarea obligațiilor în cadrul raporturilor juridice.

Per a contrario, reaua-credință poate fi înțeleasă ca fiind exercitarea unui drept cu rea-vo- ință în scopul de a aduce un prejudiciu altcuiva sau atunci când acest drept este exercitat într-o manieră excesivă și nerezonabilă, care contravine cerințelor bunei-credințe.

Reglementând abuzul de drept ca fiind un comportament contrar bunei-credințe, am putea asimila reaua-credință cu un abuz de drept.

De asemenea, așa cum am văzut, doctrina juridică a apreciat că reaua-credință poate apă- rea și ca o formă de dol, acesta fiind perceput ca manifestare a relei-credințe contractuale.

În acest context, aprecierea relei-credințe a unei părți contractante în dreptul comun sau a unei persoane căreia i s-ar putea atrage răspunderea solidară în materie fiscală este în primul rând una de factură subiectivă. Din acest motiv, aprecierea trebuie circumscrisă unei analize cât



mai obiective și riguroase a tuturor faptelor ce trebuie luate în considerare la stabilirea relei-credințe.

Prin art. 25 din Codul de procedură fiscală, legiuitorul a înțeles să reglementeze o formă specială a răspunderii în materie fiscală, respectiv răspunderea solidară.

Răspunderea solidară reglementată de dispozițiile de procedură fiscală are natura unei răspunderi civile delictuale însă spre deosebire de aceasta, legiuitorul a înțeles să prevadă și condiții speciale, expres enumerate în cuprinsul acestui articol.

Buna-credință se prezumă, pe când reaua-credință nu se prezumă, ci trebuie demonstrată prin răsturnarea prezumției legale a bunei-credințe a persoanei căreia i se atrage răspunderea solidară. În materie fiscală, sarcina probei relei-credințe a persoanelor care răspund solidar cu contribuabilul incumbă administrației fiscale care o invocă.

Prezumția bunei-credințe este una relativă, nu absolută, fiind instituită în beneficiul persoanei în cauză până la proba contrară care este în sarcina organului fiscal, care o contestă și pretinde că ar fi incidente dispozițiile art. 25 din Codul de procedură fiscală, care reglementează că persoanele a căror răspundere solidară o angajează au acționat cu rea-credință. Altfel spus, au avut un comportament necinstit.

Dovedirea relei-credințe, esențială în atragerea răspunderii solidare a altor persoane pentru datoriile contribuabilului, presupune prezentarea motivelor și a dovezilor pe care organul fiscal își întemeiază punctul de vedere cu privire la îndeplinirea condițiilor atragerii răspunderii, având în vedere că aceasta nu poate presupune o simplă lipsă de diligență, respectiv o atitudine voliționară a persoanei vinovate constând în reprezentarea rezultatului negativ și urmărirea acestei finalități prin acțiunile și inacțiunile sale.

Jurisprudența arată că prin dispozițiile art. 25 din Codul de procedură fiscală nu este instituită o prezumție legală de răspundere, ci s-a prevăzut doar posibilitatea atragerii, în baza dovezilor care să conducă la concluzia că, prin faptele enumerate de lege, s-a provocat cu rea-credință un prejudiciu debitorului aflat în stare de insolvență. Din analiza dispozițiilor art. 25 alin. (2) din Codul de procedură fiscală, reiese că, pentru atragerea răspunderii solidare a administratorului, faptele ilicite trebuie să fie săvârșite cu rea-credință, astfel că vinovăția administratorului trebuie să îmbrace forma intenției directe, prin săvârșirea cu rea-credință a faptelor prevăzute de art. 25 alin. (2) din Codul de procedură fiscală.

Dată fiind complexitatea sa, noțiunea de rea-credință nu este definită în mod clar în sistemele de drept, astfel că în aparență aceasta apare ca un vid legislativ. Atât normele juridice, cât și doctrina și jurisprudența privesc noțiunea de rea-credință doar indirect, a contrariu cu buna-credință.

Astfel că, noțiunea de rea-credință rămâne o noțiune vagă, imposibil de definit cu exactitate de către legiuitor sau de către doctrină, importanța sa variind totuși în funcție de circumstanțele în care aceasta apare.

Așa cum am arătat mai sus, Înalta Curte de Casație și Justiție a constatat că, într-adevăr, noțiunea de “rea-credință” nu este definită în legislație, dar nu aduce critici acestui fapt, apreciind că acest concept moral și juridic este definit, de regulă, în dicționarele de specialitate, ca fiind sinonim cu o atitudine incorectă și rău intenționată în raport cu principiile binelui, cinstei, corectitudinii.

Dat fiind faptul că problemele care apar în practica organelor fiscale, constatate de altfel și de instanțele de judecată, sunt cele referitoare la dovedirea argumentată a relei-credințe a persoanei căreia i se atrage răspunderea solidară, apreciem că jurisprudența fiscală (îndeosebi considerentele hotărârilor judecătorești) este de un real folos în practica organelor fiscale.