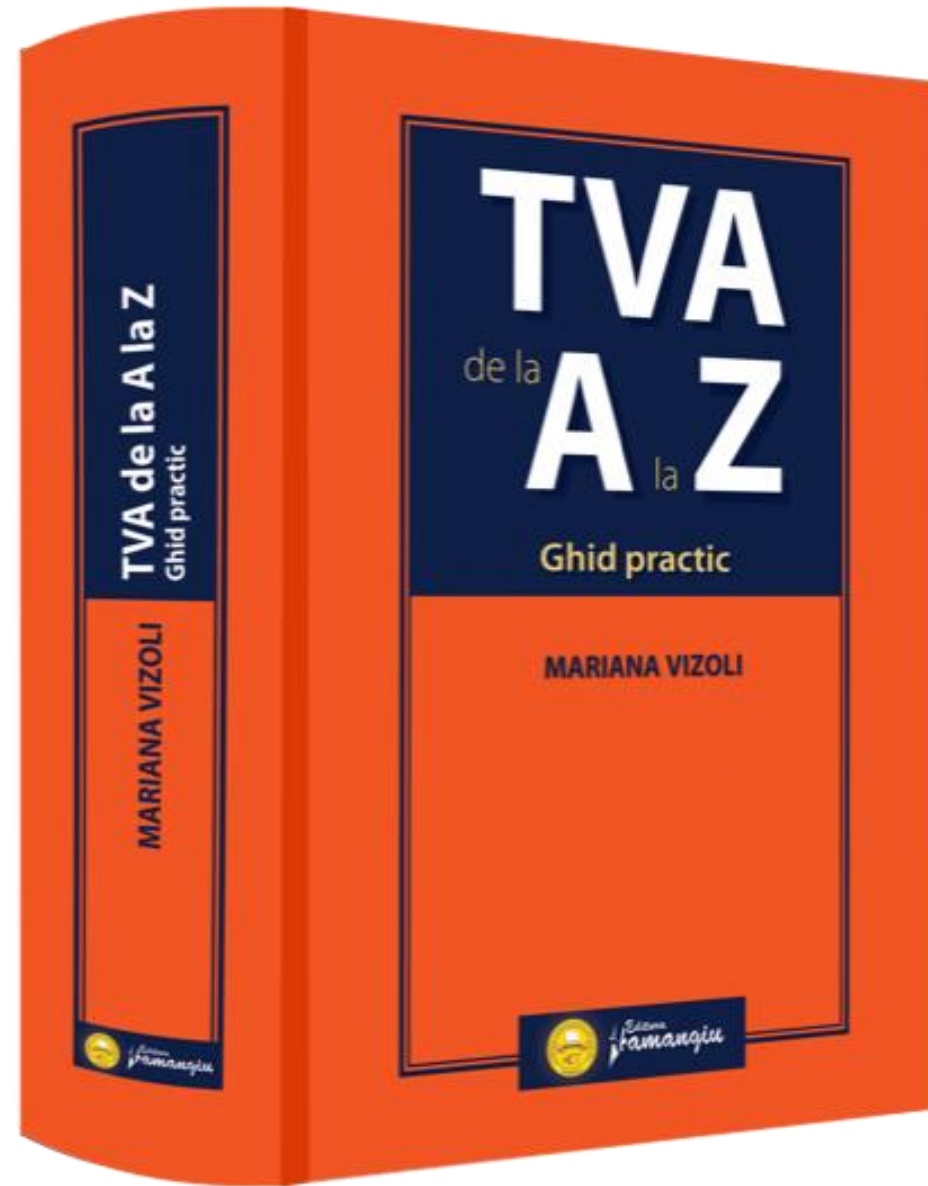






Associated Business Advisors

ABA Management / ABA Costing / ABA Accounting / ABA Audit

Asaltul asupra insolvenței

Prof. Univ. Dr. Bufan Radu



Situația de fapt

- De când deficitul bugetar trebuie să se încadreze în anumite limite, conform reglementarilor UE, orice executiv (Guvernul) și uneori și legislativul se află sub presiunea nevoii de găsi bani care să permită încadrarea în limitele stabilite
- “ NU E BANI !” (ministrul de finanțe post decembrist)
- În România, atât gradul de conformare fiscală voluntară cât și gradul de colectare al impozitelor sunt mult sub nivelul statelor dezvoltate



Associated Business Advisors

ABA Management / ABA Costing / ABA Accounting / ABA Audit

- În acest context, măsurile și acțiunile propuse de ANAF sunt adoptate ca posibile soluții la nevoia de a strânge banii necesari, Guvernul și Parlamentul devenind “prizonierii” cerințelor exprimate de ANAF
- Una din soluțiile preferate: identificarea lacunelor de reglementare (închiderea supapelor de evitare a impozitării) și modificarea doctrinei administrative, nu a dispozițiilor legale



Associated Business Advisors

ABA Management / ABA Costing / ABA Accounting / ABA Audit

Opozabilitatea si modificarea doctrinei administrative.



1. Repere teoretice

- Cea mai eficientă cale de protecție a contribuabilului constă nu în controlul de legalitate, ci în posibilitatea de a opune administrației propria sa doctrină . Această posibilitate se fondează, spre exemplu, în Franța, pe două texte, și anume: art. L 80 A C. proc. fisc. (fr.) și Decretul 83-1025 din 28 noiembrie 1983.
- Din analiza practicii franceze rezultă că, pentru a putea opune administrației propria sa doctrină, este nevoie de îndeplinirea cumulativă a următoarelor condiții:



- a) Să existe o interpretare. Pentru a exista o interpretare din partea administrației, trebuie ca doctrina administrativă să conțină prescripții restrictive la adresa agenților/angajaților săi și ca administrația să analizeze textul fiscal pentru a degaja consecințele.
- Se consideră că nu constituie interpretări opozabile administrației următoarele fapte:
 - asigurările sau informațiile verbale date de către serviciile fiscale;
 - faptul că verficatorul s-a abținut de la ajustări sau majorări/penalizări la o verificare anterioară ;
 - poziția administrației referitoare la alt contribuabil;
 - conținutul unor formulare administrative;
 - recomandările administrației către serviciile sale funcționale;



- b) Interpretarea să fi fost publicată înainte ca respectivul contribuabil să facă aplicația acesteia.
 - nu este îndeplinită această condiție când ea rezultă dintr-o notă internă, nedestinată publicului;
 - poate constitui baza existenței acestei condiții doar o opinie/doctrină care a făcut obiectul unei difuzări destinate contribuabilului. Spre exemplu, decizii de speță destinate contribuabililor/organizațiilor profesionale care au cerut interpretarea, răspunsuri ale miniștrilor publicate în Monitorul Oficial etc.



- c) La data semnării declarației de impunere, contribuabilul să se fi prevalat de doctrina administrativă.
- În cazul în care instanța acceptă cererea contribuabilului se pune deseori problema interpretării doctrinei administrației invocate. Jurisprudența a făcut, de regulă, aplicarea literală a doctrinei administrative; judecătorul refuză deci să facă interpretarea și, prin aceasta, neagă administrației posibilitatea de a restrânge – printr-o interpretare a propriei sale interpretări – întinderea propriei doctrine.



2. Taxarea (TVA) dezvoltatorilor imobiliari persoane fizice

- Perioada 1990-2010: asigurări verbale din partea oficialilor MFP
- 2010: modificarea poziției ANAF;
 - Tulică și Plavoșin (C-249/12 și C-250/12): calculul bazei de impozitare (după Decizia nr. 2/2011 modificată prin Decizia nr. 6/2014 al Comisei Fiscal Centrale)
 - Salomie și Oltean (C-183/14): obligația de colectare și dreptul de deducere
- Concluzie: modificare cu efect retroactiv

3. Impozitarea indemnizațiilor de detașare pentru muncitorii trimiși în UE

- 2014: modificarea poziției ANAF;
- Legea de amnistie: Legea nr. 209/2015 privind anularea unor obligații fiscale;
 - Argumentare: necesitatea îndreptării situațiilor apărute în practică din cauza interpretărilor diferite ale legislației referitoare la acordarea drepturilor de care pot beneficia salariații în desfășurarea activității de transport pe parcurs extern, în speță indemnizația de delegare/detașare și interpretării naturii indemnizației de delegare detașare plătită de angajații de muncă temporară, interpretare care presupune corelarea prevederilor Codului Fiscal și cele ale legislației muncii.
- Modificarea Legii nr. 344/2006 prin OUG nr. 28/2015
- Concluzie: modificare pentru viitor



4. Impozitarea dezvoltatorilor imobiliari persoane fizice cu impozit pe venit și CASS

- 2017: modificarea poziției ANAF; Comunicat ANAF din 13.06.2017
- Legea de amnistie fiscală nr. 19/2018;
 - Motive: după 2010 au fost identificate răspunsuri scrise ale ANAF către dezvoltatori imobiliari persoane fizice că NU datorează impozit pe venit și CASS
- Concluzie: modificare pentru viitor



- Altă soluție: preluarea controlului asupra procedurii insolvenței care să devină astfel o simplă anexa/o altă formă a executării silite fiscale



Associated Business Advisors

ABA Management / ABA Costing / ABA Accounting / ABA Audit

- Legea nr. 85/2006
- Dispoziții considerate defavorabile ANAF, apreciate ca atare, raportat la gradul redus de valorificare în procedura a creanțelor fiscale care a condus la începerea presiunii din partea ANAF



Associated Business Advisors

ABA Management / ABA Costing / ABA Accounting / ABA Audit

Primul asalt: OUG 91/2013

Argumente:

- În condițiile în care situația economică dificilă și legislația actuală privind insolvența, concepută pro-debitor, au condus la deturnarea scopului procedurilor de insolvență, care au devenit un mod de protejare a debitorului și nu o procedură de maximizare a gradului de valorificare a activelor și a recuperării creanțelor de către creditorii.
- Constatându-se că actuala abordare legislativă nu a fost totuși de natură a dezvolta planuri de reorganizare reală, ci, dimpotrivă, a furnizat mijloace de tergiversare a momentului intrării în faliment pentru afaceri cu șanse minimale de redresare, ...



Argumente:

- Date fiind lacunele de reglementare și divergențele de interpretare, care au condus în timp la dezvoltarea unei conduite a debitorilor în fraudă creditorilor și la o reducere substanțială a interesului creditorilor de a susține reorganizarea unor operatori economici viabili.
- Având în vedere că eficientizarea procedurilor de insolvență și îmbunătățirea protecției drepturilor creditorilor pot contribui în mod substanțial la îmbunătățirea climatului de afaceri, creând, astfel, premisele pentru redresarea afacerilor viabile și recuperarea mai rapidă a creanțelor.



Associated Business Advisors

ABA Management / ABA Costing / ABA Accounting / ABA Audit

Analiza:

- argumentarea are la baza situații reale, în care planuri de reorganizare au fost votate cu procente de sub 10% din masa credală
- Soluțiile avansate spulberă însă concepte considerate fundamentale ale procedurii dar și unele constituționale, spre ex:



OUG 91/2013

- Art. 81

(3) În cazul în care activitatea debitorului se află sub incidența prevederilor Legii audiovizualului nr. [504/2002](#), cu modificările și completările ulterioare, ca urmare a deschiderii procedurii și până la data confirmării planului de reorganizare se suspendă licența audiovizională, în sensul Legii nr. [504/2002](#), cu modificările și completările ulterioare, cu începere de la data primirii comunicării de către Consiliul Național al Audiovizualului, în planul de reorganizare vor fi prevăzute condițiile de exercitare a dreptului de a difuza, într-o zonă determinată, un anume serviciu de programe, condiții ce vor fi supuse aprobării prealabile a Consiliului Național al Audiovizualului.



Associated Business Advisors

ABA Management / ABA Costing / ABA Accounting / ABA Audit

OUG 91/2013

- Art. 143

(3) Titularul unei creanțe curente, lichide, având o exigibilitate mai mare de 30 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 acest creditor.



Associated Business Advisors

ABA Management / ABA Costing / ABA Accounting / ABA Audit

OUG 91/2013

- Art. 348

(1) Prezenta ordonanță de urgență intră în vigoare la data de 25 octombrie 2013.

(2) Prezenta ordonanță de urgență se aplică și procedurilor de prevenire a insolvenței și de insolvență aflate în derulare la data intrării sale în vigoare, cu excepția dispozițiilor art. 183-203, care se aplică doar cererilor introduse după data intrării în vigoare a acesteia.

- Consecințe: neconstituționalitate - Decizia CCR 447/2013



Associated Business Advisors

ABA Management / ABA Costing / ABA Accounting / ABA Audit

2014 - Dezbaterile la proiectul Legii 85/2015

ANAF: cerințe de control al procedurilor în care participă:

- introducerea procentajului minim pentru aprobarea planului de reorganizare (50% la OUG 91/2013)
- Procente mari pentru aprobarea masurilor in concordatul preventiv

Cerințele de modificare din partea ANAF din cadrul dezbaterilor de la Legea 85/2014

- lipsa aprobărilor interne pentru promovarea lor in Comisia juridică a CD
- lipsa unei majorități favorabile cererilor ANAF în Comisie: fixarea unui termen pentru declararea creanțelor fiscale (60 zile)

Lobby al creditorilor specializați: băncile, societățile de leasing, furnizorii de utilități



2015: Al doilea asalt: Codul de procedură fiscală

- Art. 351: Soluționarea căilor de atac în cazul actelor administrative fiscale privind debitorii în insolvență:
- Prin derogare de la dispozițiile art. 75 din Legea nr 85/2014, actele administrative fiscale emise înainte și după intrarea în insolvență se supun controlului instanțelor specializate de contencios administrativ fiscal.



Associated Business Advisors

ABA Management / ABA Costing / ABA Accounting / ABA Audit

2016: Confirmarea expresă a dispozițiilor C. proc. fisc.

Decizia ICCJ nr. 11/2016:

- *„În interpretarea dispozițiilor art. 105 alin. (1) și (2) și art. 106 din Legea nr. 85/2014, administratorul/lichidatorul judiciar nu are atribuția de a verifica pe fond creanțele bugetare constatate prin titluri executorii, contestate în termenul legal în fața instanței specializate.*



- *Rațiunea excluderii creanțelor bugetare de la procedura de verificare de către administratorul/lichidatorul judiciar rezultă din reglementarea expresă și obligatorie a acțiunii în contencios administrativ fiscal, prin art. 126 alin. (6) din Constituția României, potrivit căruia controlul judecătoresc al actelor administrative ale autorităților publice, pe calea contenciosului administrativ, este garantat, cu excepția celor care privesc raporturile cu Parlamentul, precum și a actelor de comandament cu caracter militar și, respectiv, a procedurii reglementate de art. 208 din Codul de procedură fiscală”.*



Associated Business Advisors

ABA Management / ABA Costing / ABA Accounting / ABA Audit

- Consecințe: datorită caracterului de titlu executoriu al Deciziei de impunere, coroborat cu durata extrem de mare a procedurii de contencios administrativ fiscal, amplificată de procedura de filtru (repudiata într-un târziu de către legiuitor în 2018) fiscul capătă un rol predominant în procedură, pe o creanță neverificată!



Associated Business Advisors

ABA Management / ABA Costing / ABA Accounting / ABA Audit

2017: Al treilea asalt

- Recomandarea președinților secțiilor comerciale ale Curților de Apel: creanțele (fiscale) vor fi trecute în tabelul de creanță în mod provizoriu, cu drept de vot (împotriva practicii anterioare de considerare ca și creanță sub condiție);



Associated Business Advisors

ABA Management / ABA Costing / ABA Accounting / ABA Audit

Minuta întâlnirii președinților secțiilor specializate (foste comerciale) ale Înaltei Curți de Casație și Justiție și ale curților de apel, *Constanța, 7-8 septembrie 2017*

- ***„Dacă nu s-a suspendat executarea, creanța fiscală contestată va fi înscrisă ca o creanță pură și simplă, putând fi înscrisă și cu mențiunea în litigiu, care nu va afecta drepturile creditorului, cum ar fi dreptul de vot sau dreptul la distribuirea sumelor (unanimitate).***



Associated Business Advisors

ABA Management / ABA Costing / ABA Accounting / ABA Audit

- ***Creanța fiscală contestată, în ipoteza în care s-a obținut fie în procedură administrativă, fie în fața instanței de contencios suspendarea actului administrativ, va fi înscrisă în tabelul de creanțe al debitoarei în insolvență sub condiție suspensivă (11 voturi) sau în mod provizoriu (2 voturi)”.***



Associated Business Advisors

ABA Management / ABA Costing / ABA Accounting / ABA Audit

- Prin OUG 88/2018 s-a modificat art. 102 astfel :

„(8¹) Creanțele fiscale constatate printr-un act administrativ fiscal contestat și a cărui executare silită nu a fost suspendată prin hotărâre judecătorească definitivă vor fi admise la masa credală și înscrise sub condiție rezolutorie până la finalizarea contestației de către instanța de contencios administrativ.”



- Problema suplimentara: decizia instanței de fond nu produce niciun efect în privința soartei creanței fiscale? Nu ar trebui sa conducă măcar la trecerea acesteia sub condiția confirmării în calea de atac?
- Situația concretă: creanța fiscală anterioară deschiderii procedurii care este în faza de soluționare a contestației sau în judecata în primă instanță sau în căile de atac.
- Consecințe: ANAF, chiar cu o creanța discutabilă, poate controla procedura



Associated Business Advisors

ABA Management / ABA Costing / ABA Accounting / ABA Audit

2018: Al patrulea asalt: OUG 88/2018

Art. 143: Posibilitatea de a continua executările silite înăuntrul procedurii de insolvență

Consecințe:

- lipsit de fondurile disponibile, debitorul nu mai are șansa reorganizării
- Deoarece dispozițiile privind distribuirea nu s-au modificat, fiscal va trebui sa restituie averii debitorului sumele prelevate în exces, la finalul procedurii, ceea ce impune redistribuirea lor altor creditori.



Associated Business Advisors

ABA Management / ABA Costing / ABA Accounting / ABA Audit

Contramăsuri

- 2019: OUG 6/2019 - amnistia fiscala
- Aplicabilitate la societățile în insolvență:
- Rațiunea soluției negative de la art. 2 lit. c?



- 2019 Decizia CCR din 01.10.2019 referitoare la sechestrele puse de ANAF:
 1. „(8) Prin excepție de la prevederile alin.(7), în situația în care au fost instituite măsuri asigurătorii și au fost sesizate organele de urmărire penală potrivit legii, măsurile asigurătorii subzistă până la data soluționării cauzei de către organele de urmărire penală sau de instanța de judecată”;
 2. A admis excepția de neconstituționalitate și a constatat că prevederile art. 213 alin. (8) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, atât în forma anterioară cât și astfel cum au fost modificate prin Ordonanța Guvernului nr.30/2017 sunt neconstituționale.



Associated Business Advisors

ABA Management / ABA Costing / ABA Accounting / ABA Audit

- Consecințe: va diminua practica ANAF de a nu soluționa contestațiile la deciziile de impunere prin trimiterea unor sesizări organelor penale, grăbind judecarea cauzelor respective



Soluții posibile pentru a preveni acumularea de obligații fiscale

- Proceduri de alertă la depășirea anumitor indicatori
- Control fiscal in mediu electronic al situației fiscale a contribuabilului
- Înăsprirea sancțiunilor pentru evaziune fiscală/extinderea sferei de aplicare a legii



Associated Business Advisors

ABA Management / ABA Costing / ABA Accounting / ABA Audit

THANK YOU

THANK YOU FOR YOUR ATTENTION!



Bufan Radu – Partner, ABA

E-mail: radu.bufan@abaconsulting.ro

Mobile: +40 722 652 140

This presentation is confidential and has been prepared by ABA. It incorporates ABA's know-how and represents their intellectual property. This presentation may not be disclosed to any third party without our prior written consent.