

## CONSIDERAȚII PRIVIND CURATELA FISCALĂ

Alexandra Cosmina SAFTA\*

**Rezumat.** *Fără a fi o instituție nouă, curatele fiscală s-a bucurat de foarte puțină atenție din partea doctinarilor, dar și de o timidă utilizare practică. Puținele spețe relevă însă confuzia dintre reprezentarea legală a persoanei juridice și reprezentarea asigurată de curatorul fiscal. Pentru a determina în mod corect natura juridică a curatelei fiscale am prezentat-o în contextul curatele de drept comun, identificând similaritățile și distincțiile dintre acestea.*

**Abstract. On the fiscal trustee.** *Though the fiscal trustee was introduced some time ago, it was relatively ignored in legal writings and seldom used in practice. The scarce legal cases show a misperception of the role played by the fiscal trustee, often confused with the role of the legal representative of a moral person. In order to accurately establish the legal nature of the fiscal trustee we have compared it to the regular judge-appointed trustee, stating the similarities and the differences between those two.*

**Cuvinte cheie:** *curatelă fiscală, curatele majorului capabil, reprezentare, reprezentant legal*

**Keywords:** *fiscal trustee, legal representation ...*

Sub denumirea marginală de „Numirea curatorului fiscal”, art. 19 din Codul de procedură fiscală<sup>1</sup> reglementează, în capitolul dedicat raportului juridic fiscal, instituția curatelei fiscale. Dispoziția legală este sumară și centrată pe necesitatea – pentru organul fiscal – a instituirii unei asemenea măsuri în caz de imposibilitate a contribuabilului de a-și exercita personal drepturile și obligațiile legale, dublată de inexistența unui împuternicit numit.

Caracterul lapidar al reglementării face imperios necesară stabilirea naturii juridice a acestei instituții pentru a putea răspunde întrebărilor ridicate de funcționarea ei, drept pentru care vom încerca să stabilim raportul în care aceasta se află cu curatele reglementată în dreptul civil. Identitatea terminologică nu este *per se* motiv a asimila cele două instituții, întrucât legea fiscală obișnuiește a da

sensuri proprii unor noțiuni preluate din alte ramuri de drept<sup>2</sup>. În cazul de față însă, credem că se poate susține faptul că curatela fiscală este o specie a curatelei reglementate de normele de drept civil. O astfel de afirmație atrage ca și consecință completarea regulilor instituite în Codul de procedură fiscală cu regulile comune aplicabile curatelei. Afirmația contrară ar presupune, dimpotrivă, o cantonare a acestei instituții la dispozițiile legale cu specific fiscal și inadmisibilitatea căutării de soluții în ce privește aplicarea ei în afara sferei restrânse a dreptului fiscal. Pentru acest motiv, discuția depășește stadiul teoretic și poate avea consecințe practice.

Primul argument în favoarea relației dintre curatela fiscală și cea de drept comun se bazează pe ceea ce în dreptul fiscal este desemnat drept "interpretare non-autonomă". Acest mod de interpretare se bazează pe premisa că un termen preluat din domeniul dreptului privat nu poate să își piardă semnificația proprie pentru simplul motiv că a fost integrat în legislația fiscală<sup>3</sup>. Credem că și o schimbare de optică, bazată pe o interpretare conformă teoriei autonomiei dreptului fiscal<sup>4</sup>, va duce la aceeași concluzie. Argumentul se găsește chiar în textul analizat, în sensul că solicitarea de către organul fiscal a numirii unui curator se face „în condițiile legii”. În mod evident, legislația fiscală nu cuprinde alte reglementări în acest sens, astfel că apreciem că sintagma citată nu face decât să așeze instituția curatelei fiscale acolo unde îi este locul, adică în contextul curatelei reglementate de Codul civil, care reprezintă pentru curatela fiscală genul proxim.

Textul art. 19 din Codul de procedură fiscală, prin finalitatea și prin cauzele ce pot duce la instituirea ei, prezintă cele mai mari similarități cu curatela majorului capabil<sup>5</sup>.

Diferențele specifice dintre curatela fiscală și curatela majorului capabil se găsesc în sfera persoanelor îndreptățite să-i solicite instituirea și în conținutul curatelei. Curatela fiscală poate fi solicitată doar de organul fiscal, iar finalitatea instituirii sale este ca drepturile și obligațiile ce revin reprezentatului „potrivit legii” (n.n. – legii fiscale) să fie exercitate și respectiv îndeplinite de curatorul fiscal. În acest context, poate fi ridicată întrebarea privind necesitatea reglementării unei curatele specioase în materie fiscală, în condițiile în care art. 111 lit. d Cod civil (și înaintea lui art. 154 Codul familiei prin trimitere la art. 115 Codul familiei) permitea practic oricărei persoane să ceară instituirea ei, iar un creditor, cum este cel bugetar, poate justifica și interesul concret în luarea acestei măsuri. Răspunsul se găsește în împrejurarea că legea civilă se referă la drepturile și obligațiile cu caracter civil ale persoanei ce are nevoie de reprezentare, și chiar dacă aceste reguli constituie dreptul comun, ele nu pot fi interpretate extensiv pentru a cuprinde drepturile și obligațiile din sfera fiscală.

Curatela fiscală are, la fel ca și curatela majorului capabil din civil, caracter subsidiar, iar instituirea ei se poate face doar dacă nu există un reprezentant convențional al contribuabilului. În plus, chiar în tăcerea legii fiscale, considerăm că sunt aplicabile și regulile art. 182 Cod civil: „Curatela nu se poate institui decât cu consimțământul celui reprezentat, în afară de cazurile în care consimțământul nu poate fi dat”. Din întreaga economie a reglementării, rezultă că nici curatela fiscală nu afectează capacitatea reprezentatului. Rămâne astfel valabilă afirmația că actele săvârșite de un curator numit împotriva voinței reprezentatului sau fără luarea consimțământului său, în condițiile în care ar fi fost posibil, îi vor fi inopozabile acestuia. Inopozabilitatea apare ca o consecință necesară a principiului de bază al curatelei, potrivit căruia această instituție nu aduce nicio atingere capacității celui reprezentat.<sup>6</sup>

Cauzele ce pot determina numirea unui curator fiscal sunt:

- absența contribuabilului;
- necunoașterea domiciliului fiscal al contribuabilului;
- imposibilitatea de exercitare sau executare a drepturilor și obligațiilor legale în mod personal, determinată de boală, infirmitate, bătrânețe sau un handicap de orice fel.

Față de dreptul comun ce enumeră patru situații, cauzele au fost sintetizate la trei însă ele acoperă aceleași ipoteze. Necunoașterea domiciliului fiscal al contribuabilului echivalează, din punct de vedere al organului fiscal, cu dispariția și lipsa de informații la care se referă art. 178 lit. d) din Codul civil. Din enumerarea situațiilor ce pot determina instituirea curatelei fiscale rezultă și că, spre deosebire de curatela civilă, această măsură poate fi dispusă chiar și cu privire la o persoană juridică, întrucât legea fiscală se referă la categoria de „contribuabil”: chiar dacă boala sau bătrânețea nu pot afecta un contribuabil persoană juridică, în practică se întâlnesc situații în care domiciliul fiscal<sup>7</sup> al contribuabilului persoană juridică nu poate fi identificat de organul fiscal.

Instituția curatelei fiscale se află la intersecția dintre interesele contribuabilului și cele ale creditorului bugetar. Impresia creată din economia textelor este că rezultatul coliziunii dintre ele dă câștig de cauză creditorului bugetar. Oricât de surprinzătoare ar fi această afirmație, credem că în sprijinul ei pledează argumente de ordin practic. În fapt, instituția curatelei se află la dispoziția (și discreția) organului fiscal, care nu ține evidența drepturilor contribuabilului (în sensul de drepturi născute dintr-un raport juridic fiscal concret, și nu generic) – și nici nu ar putea să o facă decât dacă sunt îndeplinite obligațiile declarative ale contribuabilului. Ori, dacă obligația declarativă a fost îndeplinită, înseamnă că contribuabilul deja și-a conturat regimul fiscal aplicabil (aplicabil sub rezerva infirmării printr-un eventual control) și nu-i mai rămân decât obligații – în speță obligații de plată. Din jocul

acestui mecanism rezultă că de fapt interesul concret în a solicita instituirea curatelei fiscale există doar atunci când contribuabilul are de îndeplinit obligații, fiind mai mult decât indiferent pentru decizia organului fiscal dacă există sau nu și drepturi corelative. Organul fiscal are nevoie de o persoană care să asigure interfața cu contribuabilul în procedura asietei sau executării, și această nevoie este în primul rând satisfăcută prin numirea unui curator. Procedura pur și simplu nu poate fi continuată în lipsa contribuabilului sau reprezentantului său, și interesul în efectuarea ei depășește orice interese particulare. Prezența curatorului asigură faptul că procedura nu se desfășoară în „contumacie” și în egală măsură asigură respectarea, cel puțin formală, a tuturor garanțiilor aferente statutului de contribuabil. Din acest punct de vedere, instituția curatelei fiscale seamănă mai mult cu instituția avocatului din oficiu, atât ca rol de protecție a drepturilor fundamentale, cât și ca mecanism de funcționare – în sensul că cel reprezentat poate alege pe altcineva să ocupe poziția de reprezentant, iar voința sa odată exprimată nu poate fi ignorată.

Definiția curatelei fiscale pe care o formulăm surprinde tocmai această particularitate a preeminenței interesului public (adevăratul *leit-motiv* al dreptului fiscal): *curatela fiscală constituie o măsură de ocrotire a persoanei capabile care se află în anumite situații ce o împiedică să-și ocrotească interesele în cursul procedurilor fiscale de asietă și executare a obligațiilor fiscale, și care se dispune la cererea organului fiscal*. Spre comparație, arătăm definiția curatei majorului capabil (curatela propriu-zisă) formulată în dreptul civil: o măsură de ocrotire luată în favoarea persoanei fizice cu capacitate de exercițiu deplină, care se află în anumite situații speciale, ce o împiedică să-și ocrotească interesele și să-și administreze bunurile<sup>8</sup>.

Conținutul curatelei fiscale nu este reglementat în Codul de procedură fiscală. Ca unic argument de text ce poate ajuta la conturarea puterilor curatorului fiscal apare dispoziția art. 44 alin 1 din cod: „Actul administrativ fiscal trebuie comunicat contribuabilului căruia îi este destinat. În situația contribuabililor fără domiciliu fiscal în România, care și-au desemnat împuternicit potrivit art. 18 alin. (4), precum și în situația numirii unui curator fiscal, în condițiile art. 19, actul administrativ fiscal se comunică împuternicitului sau curatorului, după caz”. Textul citat întărește concluzia anterior exprimată în sensul că organul fiscal are nevoie de o persoană care să joace rolul corespunzător în procedura de stabilire a obligațiilor fiscale. Importanța acestui rol este crescută în contextul în care art. 44 din Codul de procedură fiscală a făcut obiectul unui control de constituționalitate soldat cu o decizie<sup>9</sup> de admitere a neconstituționalității alin. 3, în măsura în care se interpretează în sensul că organul fiscal emitent poate să procedeze la comunicarea actului administrativ fiscal prin publicitate, cu înlăturarea nejustificată a ordinii de realizare a modalităților de comunicare prevăzute la art.44 alin.(2) lit.a)-d) din aceeași ordonanță. Motivarea acestei decizii pune în discuție interesul

organelor fiscale de a aduce la cunoștința contribuabilului existența unei obligații fiscale al cărei creditor este însuși statul, ceea ce implică necesitatea comunicării actului administrativ în care aceasta este consemnată prin modalități care să asigure aducerea efectivă la cunoștința contribuabilului despre existența unor obligații fiscale în sarcina sa.

În afară de faptul că cel desemnat curator fiscal poate să primească în mod valabil comunicarea actelor administrativ-fiscale ce interesează contribuabilul reprezentat, legea fiscală nu mai conține alte dispoziții speciale, astfel încât vom face apel la regulile dreptului comun. Potrivit acestora, curatelei propriu-zise îi sunt aplicabile regulile de la mandat (art. 183 Cod civil) și activitatea curatorului trebuie să se circumscrie scopului care a fost avut în vedere la instituirea curatelei<sup>10</sup>. Conținutul curatelei se suprapune cu cel al reprezentării, și instanța de tutelă poate stabili limitele mandatului și poate da instrucțiuni curatorului, în locul celui reprezentat, în toate cazurile în care acesta din urmă nu este în măsură să o facă<sup>11</sup>.

Soluționarea cererii de instituire a curatelei este, potrivit art. 179 Cod civil, de competența instanței de tutelă de la domiciliul persoanei reprezentate.

După intrarea în vigoare a noului Cod de procedură civilă, în materie procedurală vor fi incidente dispozițiile art.58: "Numirea acestor curatori se va face de instanța care judecă procesul, dintre avocații anume desemnați în acest scop de barou pentru fiecare instanță judecătorească. Curatorul special are toate drepturile și obligațiile prevăzute de lege pentru reprezentantul legal.". În aceste condiții, și curatorul fiscal va fi ales din categoria circumstanțiată de legea civilă. Soluția prezentată se va impune datorită trimerii exprese la procedura civilă efectuate prin art. 2 alin. 3 din Codul de procedură fiscală: "unde prezentul cod nu dispune se aplică prevederile Codului de procedură civilă".

Utilizarea în practică a acestei instituții a lăsat destul de puține urme în jurisprudența accesibilă spre cercetare. Într-o speță soluționată de Judecătoria Roșiori de Vede<sup>12</sup>, a fost admisă cererea de desemnare a unui curator fiscal pentru o societate lipsită de reprezentant legal, întrucât acesta era plecat în Spania, fapt ce împiedica derularea unui control fiscal având ca obiect societatea. Soluția ni se pare criticabilă pentru cel puțin două motive. În primul rând, ipoteza speței nu se suprapune peste nici unul din cele trei cazuri ce pot justifica instituirea curatelei fiscale. Textul art. 18 din Codul de procedură fiscală vorbește despre absența contribuabilului, ori în cazul de față contribuabilul este societatea comercială, și nu persoana fizică numită ca administrator. În al doilea rând, deși nu mai puțin important, curatelei îi sunt aplicabile regulile de la mandat, deci cele ale reprezentării convenționale, care nu poate fi confundată cu reprezentarea legală, de care diferă calitativ în mod substantial (chiar dacă și în cazul reprezentării legale se poate identifica elementul convențional – voința asociaților)<sup>13</sup>. Prin

reprezentarea legală se asigură însăși posibilitatea de participare a persoanei juridice la circuitul civil și are un caracter organic, esențial pentru chiar existența persoanei juridice<sup>14</sup>. Instituția curatelei fiscale nu se poate transforma într-un instrument de confiscare a voinței asociaților care, reuniți în adunarea generală, desemnează un reprezentant al societății.

O altă soluție jurisprudențială ce vădește greșita aplicare a instituției reprezentării legale în raport cu cea a curatelei fiscale a fost pronunțată de Judecătoria Însurăței<sup>15</sup> care admite cererea de numire a unui curator fiscal pentru contribuabilul PFA X, "reprezentată juridic" de X, iar atribuțiile acordate curatorului sunt următoarele: "să o reprezinte pe pârâtă (PFA X – n.n.) în relațiile cu organul fiscal în perioada în care reprezentantul legal al acesteia nu-și poate exercita personal drepturile și obligațiile ce-i revin potrivit legii" și "să îndeplinească obligațiile fiscale ale persoanei juridice reprezentate, în numele și din averea acesteia, în condițiile prevăzute de lege". Remarcăm din nou faptul că instanța apreciază curatele fiscale drept un paleativ pentru lipsa reprezentării legale, deși în acest caz nu se pune problema reprezentării legale. Lipsa de personalitate juridică a formei de exercitare a activității – persoană fizică autorizată, conform OUG nr. 44/2008 – face inutilă și sufluă orice fel de discuție despre reprezentarea legală. Deși această confuzie este larg răspândită și a devenit un loc comun, dreptul fiscal nu face din întreprinderea individuală, exploatată de o persoană fizică, subiect de drept<sup>16</sup>. Nu întreprinderea este debitorul impozitului, ci antreprenorul – persoana fizică, supus impozitului pe venit. Noua abordare în dreptul privat, reflectată în conținutul art.3 Cod civil, ar trebui să faciliteze distincția dintre întreprinzător și activitatea sa – întreprinderea exploatată. Cu alte cuvinte, nu se poate pune semnul egalității între persoana fizică și activitatea pentru care a fost autorizată și pe care o desfășoară.

Analiza puținelor spețe accesibile relevă necesitatea teoretizării instituției curatelei fiscale și a stabilirii naturii sale juridice. Ea este cu adevărat un instrument pus la dispoziția organului fiscal pentru a surmonta dificultățile de fapt ivite în cursul procedurilor fiscale, dar trebuie utilizată strict în limitele legale, fără a fi deturnată în scopuri pur oportuniste.

---

\* Doctorand, Facultatea de Drept a Universității de Vest din Timișoara; [alexandra.safta@gmail.com](mailto:alexandra.safta@gmail.com).

- <sup>1</sup> Art. 19 (1) Dacă nu există un împuternicit potrivit art. 18, organul fiscal, în condițiile legii, va solicita instanței judecătorești competente numirea unui curator fiscal pentru contribuabilul absent, al cărui domiciliu fiscal este necunoscut ori care, din cauza bolii, unei infirmități, bătrâneții sau unui handicap de orice fel, nu poate să își exercite și să își îndeplinească personal drepturile și obligațiile ce îi revin potrivit legii. (2) Pentru activitatea sa curatorul fiscal va fi remunerat potrivit hotărârii judecătorești, toate cheltuielile legate de această reprezentare fiind suportate de cel reprezentat.
- <sup>2</sup> Despre terminologia proprie dreptului fiscal și raportul dintre noțiunile din dreptul fiscal cu cele din dreptul privat, a se vedea R. Bufan, M. S. Minea s.a., *Codul fiscal comentat*, Ed. Wolters Kluwert, București, 2008, în comentariile de la p. 141 și urm.
- <sup>3</sup> J. Pujol, *L'application du droit prive en matiere fiscale*, LGDJ, Paris, 1987, p. 23. Interpretarea non-autonomă reprezintă de fapt o interpretare care se bazează pe teoria particularismului dreptului fiscal, enunțată în opoziție cu teoria autonomiei dreptului fiscal de Francois Geny, *Le particularisme du droit fiscal*, în *Revue trimestrielle de droit civil*, p.798-833, și care susține că din moment ce nici o ramură de drept nu poate să-și găsească intrinsec toate resursele funcționării, noțiunea de autonomie este aprioric inacceptabilă, drept pentru care „fără a fi în nici un fel subordonat nici dreptului privat, nici dreptului public comun, dreptul fiscal trebuie să le respecte și să le aplice docil, întotdeauna când legea impozitului face trimitere la acestea pentru determinările sale, fără să aibe, nici în litera, nici în spiritul său, nimic care să impună o deformare sau o deviere”.
- <sup>4</sup> Enunțată de Louis Trotabas, *Essai sur le droit fiscal*, *Revue de science et de legislation financiere*, Paris, 1928, p. 203 și urm., care arată că evoluția dreptului fiscal este frânată în mod nejustificat de ratașarea acestuia de dreptul civil, și că se impune recunoașterea autonomiei sale și detașarea de sfera dreptului privat. Chiar și acest fervent susținător al teoriei autonomiei este de acord că „trebuie recunoscută existența unui așa-zis «fond juridic comun» care face dreptul fiscal în mod necesar tributar dreptului privat, pentru că acest drept comun se apropie în cea mai mare parte de ceea ce în prezent constituie dreptul civil.”
- <sup>5</sup> În același sens, și D. Dascălu, C. Alexandru, *Explicațiile teoretice și practice ale Codului de procedură fiscală*. Ed. Rosetii, 2006, București, p. 51.
- <sup>6</sup> O. Ungureanu, C. Munteanu, *Drept civil. Persoanele în reglementarea noului Cod civil*, Ed. Hamangiu, București, 2011, p.276, E. Lupan, S. Sztranyiczki, *Persoanele în concepția noului Cod civil*, Ed. CH Beck, București, 2012, p. 236.
- <sup>7</sup> În accepțiunea Codului de procedură fiscală, respectiv art.31 alin. 1 lit. c), pentru persoanele juridice domiciliul fiscal este sediul social sau locul unde se exercită gestiunea administrativă și conducerea efectivă a afacerilor, în cazul în care acestea nu se realizează la sediul social declarat. Pentru identificarea contribuabilului, ca terminologie, este folosit termenul de domiciliu atât pentru persoane fizice cât și pentru persoane juridice.
- <sup>8</sup> E. Lupan, S. Sztranyiczki, *op.cit.*, p.235.
- <sup>9</sup> Decizia Curții Constituționale a României nr. 536/28.04. 2011, publicată în Monitorul Oficial nr.482 din 07.07.2011.
- <sup>10</sup> O. Ungureanu, C. Munteanu, *op.cit.*, p.276.
- <sup>11</sup> E. Lupan, S. Sztranyiczki, *op.cit.*, p.237.

- <sup>12</sup> Sentința civilă nr. 3/08.05.2006 pronunțată de Judecătoria Roșiori de Vede, [http://portal.just.ro/JurisprudentaVizualizare.aspx?id\\_speta=2325&idInstitutie=292](http://portal.just.ro/JurisprudentaVizualizare.aspx?id_speta=2325&idInstitutie=292)
- <sup>13</sup> A se vedea Claudia Roșu, *Contractul de mandat în dreptul privat intern*, Ed. CH Beck, 2008, p. 85, Emanoil Munteanu, *Unele aspecte privind statutul juridic al administratorilor societăților comerciale (II)*, în RDC nr. 4/1997, p. 78.
- <sup>14</sup> Despre reprezentarea legală a persoanelor juridice s-a emis aprecierea că aceasta este o reprezentare necesară și obligatorie, care nu are nimic comun cu reprezentarea voluntară comercială, decât o asemănare de nume - Romul Petru Vonica, *Drept comercial. Partea generală*, Editura Lumina Lex, București, 2000, p. 913.
- <sup>15</sup> [http://portal.just.ro/InstantaDosar.aspx?idInstitutie=247&d=MjQ3MDAwMDAwMDAwMDU3OTI\\*](http://portal.just.ro/InstantaDosar.aspx?idInstitutie=247&d=MjQ3MDAwMDAwMDAwMDU3OTI*).
- <sup>16</sup> Trebuie remarcat însă că și instanța supremă (prin Decizia nr.1072 din 31 martie 2009, Înalta Curte de Casație și Justiție, Secția comercială, [www.scj.ro](http://www.scj.ro)) a promovat o interpretare oarecum asemănătoare, coroborând dispozițiile O.U.G. nr.44/2008, respectiv art.2 pct.j (bunurile, drepturile și obligațiile persoanei fizice autorizate, afectate scopului exercitării unei activități economice reprezintă un patrimoniu de afecțiune) și art.20 (persoana fizică autorizată răspunde pentru obligațiile sale cu patrimoniul de afecțiune, dacă acesta a fost constituit și în completare cu întreg patrimoniul său), precum și cele ale Legii nr.85/2006 care prevede că în caz de insolvență persoana va fi supusă procedurii simplificate dacă are calitatea de comerciant, și a ajuns la următoarea concluzie: „Din aceste dispoziții legale se apreciază că persoana fizică autorizată are un statut de entitate juridică distinct de cel al persoanei fizice și că persoana fizică autorizată are un patrimoniu de afecțiune distinct de cel al persoanei fizice”. Deși interpretarea nu a ajuns atât de departe încât să „personifice” forma de exercitare a activității, aceasta a fost „autonomizată” *de facto* utilizându-se teoria patrimoniului de afecțiune. Sofismul juridic apare însă în susținerea că persoana fizică autorizată este o entitate juridică distinctă pentru că are un patrimoniu distinct (de afecțiune), afirmație ce ar fi concordantă cu teoria unicității patrimoniului a celor doi remarcabili juriști francezi, Aubry și Rau, dar care ignoră faptul că patrimoniul de afecțiune se bazează pe teoria divizibilității patrimoniului, recunoscând uneia și aceleiași persoane vocația la mai multe mase patrimoniale.