

**NON BIS IN IDEM ÎN MATERIE FISCALĂ PRIN PRISMA
JURISPRUDENȚEI CEDO/CJUE**

**NON BIS IN IDEM IN TAX MATTERS IN THE LIGHT OF ECHR /
CJEU CASE LAW**

IOANA MARIA COSTEA¹

Rezumat: Prezentul studiu pune în discuție o problemă dinamică și evolutivă, cea a concursului de proceduri fiscale și penale în combaterea ilicitului fiscal. Cheia de boltă este desigur preocuparea pentru respectarea principiului *non bis in idem*, mai ales în ipoteza în care ambele proceduri tind fie să aplice sancțiuni, fie să emită titluri de creanță pentru același prejudiciu. Studiu preia repere recente de jurisprudența a Curții Europene a Drepturilor Omului și a Curții de Justiție a Uniunii Europene.

Cuvinte-cheie: evaziune fiscală; sancțiune fiscală; sancțiune penală.

Abstract: The present study raises a dynamic and evolutionary problem, that of the competition of fiscal and criminal procedures in the fight against fiscal illicit. The keystone is of course the concern to respect the principle of *non bis in idem*, especially when both proceedings tend to apply sanctions or issue debt securities for the same damage. The study takes up recent benchmarks in the jurisprudence of the European Court of Human Rights and the Court of Justice of the European Union.

Keywords : tax evasion ; fiscal sanction ; penal sanction.

În mod tradițional, în materie de protecție a intereselor financiare europene ori naționale sunt congruente instrumente juridice multiple, cu naturi juridice diferite, de drept administrativ-fiscal și de drept penal. Acest spectru larg de măsuri juridice, de combatere a unor forme de ilicit fiscal se justifică prin cumularea unor interese juridice distincte și a unor proceduri cu avantaje diferite.

Raportat la elementul interes, observăm că o procedură fiscală de administrare a unei creanțe în sensul de identificare și colectare se

¹ Conferențiar univ. dr., Facultatea de Drept, Universitatea "Alexandru Ioan Cuza" din Iași, ioana.costea@uaic.ro

fundamentează pe preocuparea majoră a creditorului de a recupera avantajul patrimonial. Întreaga procedură fiscală tinde spre acest scop esențial; procedurile declarative, formele de control fiscal, măsurile de colectare voluntară sau silită; sancțiuni proprii cum ar fi penalitatea de nedeclarare. Specifică este forța plenară a creditorului în administrarea creanței, dimensiunea unilaterală a procedurii *in extremis*. Astfel, prin mecanisme cum sunt recalificarea, stabilirea creanței sub rezerva verificării ulterioare, stabilirea creanței din oficiu, creditorul fiscal, entitate publică beneficiază de o serie de instrumente caracterizate prin forță juridică extremă, prin celeritate, prin derulare administrativă fără mecanisme judiciare cu scopul de a remedia colectarea resurselor publice. Subliniem că procedurile fiscale, în majoritatea sistemelor de drept, inclusiv în dreptul român au propriile mecanisme sancționatorii – majorări, penalități care se calculează de regulă procentual, la valoarea creanței principale.

În acest dinamism, procedura penală nu justifică o forță suplimentară și nici nu domină elementele de răspundere civilă (fiscală). Procedurile penale sunt reduse ca interes la funcția pur penală, sancționatorie raportat la registru intens al faptelor care prezintă un anumit grad de pericol social², învederat de legiuitor ca relevant penal. Subliniem că în procedurile privind infracțiuni de evaziune fiscală, procedurile penale apar ca reacții *ex post* față de procedurile fiscale; astfel în mecanismul de identificare a creanței fiscale autoritatea fiscală este cea care tinde de cele mai multe ori, ca prin mecanisme de drept fiscal (civil, în sensul de non-penal) să determine existența unui comportament ilicit, urmat de stabilirea unei eventuale creanțe fiscale (subliniem că *per se* infracțiunea de evaziune fiscală nu este infracțiune de rezultat și că nu implică întotdeauna subzistența unui prejudiciu).

Problema concursului dintre cele două proceduri nu debutează la momentul identificării ”ilicitului”, de vreme ce comunicarea neregulii poate veni dintre autoritatea penală spre autoritatea fiscală ori invers. Problema concursului apare în momentul în care ambele autorități, sesizate reciproc ori paralel, decid că sunt competente (de fapt, doar autoritatea penală ar putea da o soluție de limitare a naturii ”ilicitului” la un ilicit fiscal) și derulează proceduri paralele de identificare și aplicare a unor consecințe

² T. Toader, *Infracțiunile prevăzute în legile speciale - reglementare, doctrină, decizii ale Curții Constituționale, jurisprudență*, Editura Hamangiu, 2012.

respectivului comportament. Astfel, procedura fiscală tinde spre încasarea creanței; procedura penală tinde spre aplicarea sancțiunii.

1. CEDO și *non bis in idem* în materie fiscală

În acest cadru principial, vom invoca soluția jurisprudențială a CEDO, din cauza A și B contra Norvegiei privind cererile nr. 24130/11 și nr. 29758/11. Fondul cauzei privește doi contribuabili, care au derulat tranzacții pentru care nu au depus declarațiile fiscale, fapt relevant conform legislației norvegiene ca infracțiune de evaziune fiscală³. Soluțiile în procedurile privind cei doi contribuabili au fost stabilirea bazei impozabile și aplicarea unei majorări de 30%⁴, urmată de condamnare penală la 1 an închisoare pentru evaziune fiscală (pentru reclamantul A); stabilirea bazei impozabile și aplicarea unei majorări de 30%, urmată de condamnare penală la 1 an închisoare pentru evaziune fiscală (pentru reclamantul B).

Relevant în acest context este și un anumit mecanism evolutiv, al jurisprudenței instanței supreme norvegiene, invocat în fața Curții, conform căruia paralelismul procedurilor și paralelismul sancțiunilor (majorarea și sancțiunea penală) au fost tratate diferit. Astfel, la nivelul anilor 2000, 2002, majorarea de 30% este calificată drept o acuzație în materie penală, fapt pentru care este incident art. 4 Protocolul 7 sub aspectul *non bis in idem*; în anul 2006 după Hotărârea CEDO - Rosenquist c. Suède (n. 60619/00) – majorările și procedura penală nu mai corespund aceleși infracțiuni în sensul art. 4 din Protocolul n. 7.

³ Legea fiscală norvegiană din 1980 - Definiție "evaziune fiscală" - Articolul 12-1 (evaziune fiscală) 1) *Se impune a fi sancționată orice persoană care, în mod intenționat sau prin neglijență gravă, este răspunzătoare de evaziunea fiscală: (a) comunică autorităților fiscale informații inexacte sau incomplete, cunoscând sau știind că poate beneficia de avantaje fiscale de pe urma acestora [...]*

⁴ Legea fiscală norvegiană din 1980 - (1) *În cazul în care organul fiscal constată că un contribuabil i-a comunicat, într-o declarație fiscală, o declarație de avere, o declarație scrisă sau orice altă declarație verbală sau scrisă, informații inexacte sau incomplete care conduc sau pot duce la o eroare în stabilirea bazei fiscale, va aplica acestuia o majorare de impozit corespunzătoare unui procentaj din impozitele care au fost sau ar putea fi scutite.*

(1) *Rata majorării de impozit este, în principiu, de 30%. Dacă faptele menționate la articolul 10-2 alineatul (1) sunt comise intenționat sau prin neglijență gravă, rata poate fi de până la 60%. Rata este stabilită la 15% dacă informațiile inexacte sau incomplete se referă la elementele declarate de un angajator sau de o terță parte în conformitate cu capitolul 6 sau dacă circumstanțele pot fi ușor verificate prin intermediul informațiilor de care dispun autoritățile fiscale.*

CEDO confirmă prin hotărârea în cauza A și B contra Norvegia că incidența unor proceduri paralele nu echivalează cu *bis in idem*; Curtea distinge între procedurile dublate și procedurile combinate. Cheia de verificare este legătura materială și temporală suficient de strânsă care ar trebui să existe între cele două proceduri paralele, una administrativă și alta penală. Curtea a statuat⁵ că testul legăturii materiale „nu va fi satisfăcut în cazul în care oricare dintre cele două elemente – material sau temporal – lipsește”[paragraful 125 – apud M. Mareș, M. Mazilu-Babel], și apriori nici atunci când obiectivele și mijloacele folosite în cele două proceduri nu sunt complementare[paragraful 129 – apud M. Mareș, M. Mazilu-Babel]. Dacă procedurile confirmă această legătură în ambele registre atât material, cât și temporal, atunci suntem în prezența unei proceduri dublate, care tinde să înfrângă regula *non bis in idem*. Dacă una din legături lipsește atunci, nu subzistă dublarea; spre exemplu, dacă procedurile sunt succesive nu concomitente ori dacă procedurile au obiective diferite.

Cu privire la obiectivele procedurilor, apreciem că acestea se suprapun masiv în practica judiciară fiscală, spre exemplu, atâta vreme cât procedura fiscală tinde la identificarea creanței și la sancționarea unui anumit tip de comportament ilicit, în plan fiscal (penalități de nedeclarare); iar procedura penală, cu autonomia plenară specifică tinde la sancționarea inculpatului (sancțiunea penală) și ubicuu la recuperarea prejudiciului (prin atașarea ”acțiunii civile” la cauza penală).

Referitor la criteriul temporal, apreciem că coexistența procedurilor fiscală și penală este relativă; spre exemplu, procedura fiscală culminând cu emiterea titlului de creanță se finalizează chiar anterior debutării procedurii penale (implicit faza de urmărire penală). Este specific procedurilor de control financiar, ca elemente de nereguli să fie sesizate la un control inițial administrativ și ulterior în prezența *indiciilor privind săvârșirea unei infracțiuni* procedura administrativ-fiscală să fie suspendată⁶ (ceea ce

⁵ M. Mareș, M. Mazilu-Babel, *CEDO. Cauza A. și B. împotriva Norvegiei. Sancțiuni fiscale și penale. Ne bis in idem. Proceduri paralele. Implicații în procesul penal român*, în *Pandectele române*, nr. 1/2017.

⁶ Salutară este diferența de text normativ dintre O.G. nr. 92/2003 privind C. proc. fisc. - Art. 214 Suspendarea procedurii de soluționare a contestației pe cale administrativă - (1) *Organul de soluționare competent poate suspenda, prin decizie motivată, soluționarea cauzei atunci când: a) organul care a efectuat activitatea de control a sesizat organele în drept cu privire la existența indicilor săvârșirii unei infracțiuni a cărei constatare ar avea o înrâurire hotărâtoare asupra soluției ce urmează să fie dată în procedură administrativă; Art. 277*

menține masiv paralela temporală a procedurilor). Finalizarea procedurii penale înseamnă și reluarea procedurii fiscale atunci când procedura penală s-a finalizat cu o rezolvare (achitare ori încetarea procesului penal), care în condițiile art. 25 alin. 5 C.proc.pen. lasă nesoluționată acțiunea civilă. În caz contrar procedura fiscală, tinde să fie absorbită în procedura penală, soluție care principial permite evitarea unui *bis in idem*.

O legătură semnificativă între cele două proceduri este transferul probelor. Această legătură formată de regulă dinspre fiscal spre penal susține soluția anterioară a înglobării procedurii fiscale în procedura penală. Astfel, probatoriul identificat în etapa administrativă (care adesea este mai laxă și confirmă garanțiile specifice procedurii penale privind administrarea probelor). Procedura fiscală identifică un prim element și anume un comportament ilicit raportat la norma fiscală; acest comportament poate consta într-o acțiune ori o inacțiune, poate privi elemente contractuale și de reflectare contabil-fiscală a acestora, aspecte de fapt relevante fiscal, pot fi imputabile în baza intenției ori a culpei (aspect nerelevant în plan fiscal). Acest comportament este retrat fiscal și apoi cuantificat ca și consecințe fiscale într-un raport de inspecție fiscală ori un proces-verbal de control (înscrisuri care în mod tradițional în procedurile fiscale nu au valoarea unui act administrativ-fiscal și nu sunt susceptibile de a fi contestate) și ulterior într-o decizie de impunere, act administrativ-fiscal care oferă și soluția cu forță juridică la respectivul comportament. Aceste efecte juridice sunt preluate în procedura penală raportat la dispozițiilor art. 198 alin. (1) C. proc. pen. ca înscrisuri. Evident, procedura penală preia indirect și alte probe colectate în temeiul dispozițiilor din C. proc. fisc. – informațiile furnizate de contribuabil⁷, de partenerii săi de afaceri, de instituțiile publice;

Suspendarea procedurii de soluționare a contestației pe cale administrativă (1) *Organul de soluționare competent poate suspenda, prin decizie motivată, soluționarea cauzei atunci când: a) organul care a efectuat activitatea de control a sesizat organele în drept cu privire la existența indiciilor săvârșirii unei infracțiuni în legătură cu mijloacele de probă privind stabilirea bazei de impozitare și a cărei constatare ar avea o înrâurire hotărâtoare asupra soluției ce urmează să fie dată în procedură administrativ.*

⁷ Art. 58 Obligația de a furniza informații - (1) *Contribuabilul/Plătitorul sau altă persoană imputernicită de acesta are obligația de a furniza organului fiscal informațiile necesare pentru determinarea stării de fapt fiscale. În același scop, organul fiscal are dreptul să solicite informații și altor persoane cu care contribuabilul/plătitorul are sau a avut raporturi economice sau juridice, iar acestea au obligația de a furniza informațiile solicitate. Informațiile furnizate de alte persoane se iau în considerare numai în măsura în care sunt confirmate și de alte mijloace de probă.*

înscrisuri din arhiva contabilă – documente justificative și registre ale contribuabilului ori ale partenerilor săi⁸; procese-verbale privind cercetări la fața locului⁹.

O altă legătură semnificativă între proceduri este legătura dintre sancțiuni; astfel în mod extrem de loial, instanțele naționale norvegiene au ținut cont la individualizarea sancțiunii penale de sancțiunea fiscală deja aplicată. În primul rând, trebuie subliniat că în multiple sisteme de drept procedura fiscală livrează și o serie de elemente sancționatorii (și nu ne referim la sancțiunile contravenționale, care ar trebui să fie întotdeauna incompatibile cu aplicarea unei sancțiuni penale). Este vorba despre acele sancțiuni de drept fiscal, pe care le identificăm și în alte sisteme de drept, inclusiv cu specificația că sunt aplicabile pentru forme de ilicit intenționat.

2. CJUE și *non bis in idem* în materie fiscală

În acest cadru de analiză, vom invoca și soluția de jurisprudență a Curții de Justiție a Uniunii Europene, în cauza Hans Åkeberg Fransson (C-617/10). Fondul cauzei privește o procedură pentru o infracțiune de evaziune fiscală, în formă agravată privind furnizarea de informații false, ce au dus la diminuarea obligațiilor fiscale ale dnului Fransson. În procedurile fiscale, s-au stabilit o serie de creanțe și s-au sesizat organele de urmărire penală. Curtea a fost sesizată privitor la principiul *ne bis in idem* prevăzut la articolul 4 din Protocolul nr. 7 la [CEDO] și, prin urmare, se poate presupune că subzistă și o încălcare a articolului 50 din [cartă].

Curtea afirmă în primul rând compatibilitatea dintre cele două proceduri și consecințele acestora – pct. 34 *În această privință, trebuie arătat că articolul 50 din cartă nu se opune ca un stat membru să impună, pentru aceleași fapte de nerespectare a obligațiilor declarative în domeniul TVA-ului, o combinație de sancțiuni fiscale și penale. Astfel, pentru a garanta perceperea integralității încasărilor din TVA și, prin aceasta, protecția intereselor financiare ale Uniunii, statele membre dispun de*

⁸ Art. 64 Prezentarea de înscrisuri C. proc. fisc. - (1) *În vederea stabilirii stării de fapt fiscale, contribuabilul/plătitorul are obligația să pună la dispoziție organului fiscal registre, evidențe, documente de afaceri și orice alte înscrisuri. în același scop, organul fiscal are dreptul să solicite înscrisuri și altor persoane cu care contribuabilul/plătitorul are sau a avut raporturi economice sau juridice.*

⁹ Art. 65 Constatarea la fața locului - (1) *În condițiile legii, organul fiscal poate efectua o constatare la fața locului, întocmind în acest sens proces-verbal de constatare.*

*libertatea de alegere a sancțiunilor aplicabile*¹⁰ Acestea pot, așadar, să îmbrace forma unor sancțiuni administrative, a unor sancțiuni penale sau o combinație a celor două. Doar atunci când sancțiunea fiscală îmbracă un caracter penal în sensul articolului 50 din cartă și este rămasă definitivă, se opune dispoziția menționată ca pentru aceleași fapte să se desfășoare o urmărire penală împotriva aceleiași persoane.

Odată ce această coexistență este posibilă, pentru a pune în discuție o eventuală încălcare a art. 4 Protocolul 7 și a articolului 50 din Cartă, este necesar ca procedurile să se suprapună. O eventuală suprapunere poate subzista doar dacă vorbim despre două sancțiuni, care prezintă ambele coloratură penală. CJUE identifică 3 criterii în vederea aprecierii naturii penale a sancțiunilor fiscale – pct. 35 *Primul este calificarea juridică a infracțiunii în dreptul intern, al doilea, natura însăși a infracțiunii, iar al treilea, natura și gradul de severitate a sancțiunii pe care persoana în cauză riscă să o suporte* (Hotărârea din 5 iunie 2012, Bonda, C-489/10, punctul 37). Aceste criterii sunt relativ similare cu cele utilizate de CEDO în cauza Bendenoun pentru a tranșa același aspect și anume natura penală a unei sancțiuni fiscale.

Curtea indică patru factori determinanți pentru asimilarea unui anumit contencios fiscal cu contenciosul penal: (1) caracterul general al normei imperative, care „privește toți cetățenii în calitatea lor de contribuabili și nu un grup având un statut special”¹¹, (2) scopul sancțiunilor aplicabile, care urmăresc nu repararea unui prejudiciu, ci sancționarea contribuabilului vinovat, (3) conținutul și generalitatea sancțiunii aplicabile, (4) conținutul substanțial al obligații patrimoniale stabilite cu titlul personal și în numele companiei conduse de acesta – precum și posibilitatea de a interveni răspunderea penală în caz de neplată¹².

Observăm astfel că în interiorul acestei compatibilități sancționatorii, se produce o distorsiune doar dacă ambele sancțiuni îmbracă caracter penal raportat la criteriile indicate de CJUE. În cazul unui

¹⁰ A se vedea în acest sens CJUE, Hotărârea din 21 septembrie 1989, Comisia/Grecia, 68/88, Rec., p. 2965, punctul 24, Hotărârea din 7 decembrie 2000, de Andrade, C-213/99, Rec., p. I-11083, punctul 19, și Hotărârea din 16 octombrie 2003, Hannl-Hofstetter, C-91/02, Rec., p. I-12077, punctul 17.

¹¹ C.E.D.O. *Bendenoun c. Franța*, 24 februarie 1994, § 46.

¹² I.M. Costea, *Controlul fiscal*, Editura Hamangiu, 2017, p. 131.

paralelism de proceduri, primul criteriu apreciem că nu este extrem de relevant de vreme ce legislațiile naționale stabilesc în mod tradițional surse normative diferite pentru aceste sancțiuni. Astfel, apare că regimul distinct derivă exclusiv din natura și gradul de severitate a sancțiunii, fapt pentru care delimitarea *de plano* se va face doar în registrul sancționatorului, unde natura sancțiunii privativă de libertate ori pecuniară nu oferă suficiente elemente privind gravitatea. Spre exemplu, o pedeapsă privativă de libertate susceptibilă a fi atenuată prin amânarea aplicării pedepsei ori prin suspendarea executării pedepsei apare ca mai puțin gravă *in concreto* decât o sancțiune fiscală de 400.000 de lei, echivalentul a 100.000 de euro.

Discuția se transferă astfel în fața judecătorului național, sens în care reținem concluzia CJUE de la pct. 37 - *Rezultă din considerațiile care precedă că trebuie să se răspundă la a doua, la a treia și la a patra întrebare că principiul ne bis in idem enunțat la articolul 50 din cartă nu se opune ca un stat membru să impună, pentru aceleași fapte de nerespectare a obligațiilor declarative în domeniul TVA-ului, în mod succesiv, o sancțiune fiscală și o sancțiune penală în măsura în care prima sancțiune nu îmbracă un caracter penal, aspect care trebuie verificat de instanța națională.*

3. Transferul de soluții juridice

Soluția "sancțiunii fiscale" este relativ recentă în C. proc. fisc. român. O să discutăm numai despre penalitatea de nedeclarare și nu și despre sancțiunile contravenționale pentru contravenții cu conținut fiscal, unde credem că dreptul comun tranșează aceste elemente.

Dispoziția este dată de art. 181 C. proc. fisc. – Legea nr. 207/2015: *Penalitatea de nedeclarare în cazul creanțelor fiscale administrate de organul fiscal central. (1) Pentru obligațiile fiscale principale nedeclarate sau declarate incorect de contribuabil/plătitor și stabilite de organul de inspecție fiscală prin decizii de impunere, contribuabilul/plătitorul datorează o penalitate de nedeclarare de 0,08% pe fiecare zi, începând cu ziua imediat următoare scadenței și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv, din obligațiile fiscale principale nedeclarate sau declarate incorect de contribuabil/plătitor și stabilite de organul de inspecție fiscală prin decizii de impunere. ... (3) Penalitatea de nedeclarare prevăzută la alin. (1) se majorează cu 100% în cazul în care obligațiile fiscale principale au*

rezultat ca urmare a săvârșirii unor fapte de evaziune fiscală, constatate de organele judiciare, potrivit legii.

Despre natura juridică a acestei sancțiuni și anumite preocupări privind constituționalitatea mecanismului de lucru, am mai discutat¹³. Vom relua doar ideea că această penalitate fiind procentuală și *per diem*, are un quantum fluctuant în ipoteza ei fiscală (anual 29,2% pentru ilicit fiscal) și un quantum fluctuant în ipoteza ei penală (anual 58,4% pentru ilicit penal). Mai mult, mai are și momente și moduri diferite de stabilire; în modalitatea fiscală, sancțiunea este aplicabilă în procedura fiscală anterior procedurii penale; în modalitatea ”penală” sancțiunea rămâne fiscală și este aplicabilă ulterior procedurii penale, cu soluție de condamnare.

Apreciem că în modalitatea ”penală”, sancțiunea are implicit și coloratură penală, în sensul criteriilor Fransson ori Bendenoun, prin efectul cumulativ al modului de calcul, ce tinde a stabili, raportat la termenul de prescripție a răspunderii fiscale o sancțiune de la 0% spre 584% ($0,08 * 365 \text{ zile} * 10 \text{ ani termenul de prescripție al creanței fiscale în caz de răspundere penală} * 2 \text{ majorarea impusă de art. 181 alin. 3 C. proc. fisc.}$). Astfel, apare cert gradul de severitate al sancțiunii fiscale pecuniare, care se va cumula pe caz concret cu sancțiunea penală, unde conform legislației române este incidentă sancțiunea cu închisoarea.

În acest context, se impune a prelua concluziile din Cauza A și B contra Norvegia în planul jurisprudenței naționale; individualizarea judiciară a sancțiunii penale trebuie corelată cu sancțiunea fiscală. Pe cale de consecință, se va evita astfel dublarea regimului sancționatorului. Înțelegem însă cu preocupare că la acest moment un asemenea transfer este puțin probabil fapt pentru care menținem preocuparea exprimată pentru iminenta încălcare a articolului 4 din Protocolul 7.

Apreciem dinamica angajării răspunderii fiscale și răspunderii penale într-un ansamblu de mecanisme, cu toate acestea observăm unele elemente ce tind să se suprapună cu ordini de prioritate relative. Spre exemplu, în ambele proceduri se pot dispune măsuri asiguratorii - criteriul temporal face ca cele fiscale să primeze; în ambele proceduri se pot emite

¹³ I.M. Costea, *Penalitatea de nedeclarare în noul Cod de Procedură Fiscală*, în *Dreptul* nr. 8/2016, pp. 46-57; A. Trăilescu, *Considerații în legătură cu reglementarea sancțiunilor obligațiilor fiscale în actualul și noul Cod de procedură fiscală*, în *Dreptul* nr. 11/2015, pp. 24-54.

titluri de creanță pentru recuperarea creanței fiscale principale și accesorii – celeritatea din procedura fiscală face ca organul fiscal să emită titlul de creanță *ut singuli*, ca maximă reacție lăsând o eventuală acțiune civilă soluționabilă de instanța penală ca rămasă fără obiect; mai mult ambele titluri au potențialitatea de a deveni executorii, cel emis de autoritatea fiscală în ritmul alert al dispozițiilor din C. proc. fisc.; ambele proceduri prevăd modalități de angajare a răspunderii solidare a contribuabilului față de care s-a evidențiat pierderea de creanță fiscală și a persoanei care a cauzat această situație (în penal paralelismul este evident în cazul angajării răspunderii penale a contribuabilului persoană juridică și a persoanei fizice/persoanelor fizice care au avut executat actele materiale) – din nou procedura fiscală permite acțiunea la nivel administrativ prin emiterea unei decizii de angajare a răspunderii solidare. În raport de toate aceste elemente, subliniem ”comuniunea” indisolubilă dintre cele două proceduri, însă și preocuparea de a delimita sferile de acțiune pentru fiecare autoritate participantă.