



MINISTERUL PUBLIC
PARCHETUL DE PE LÂNGĂ ÎNALTA CURTE DE CASAȚIE ȘI JUSTIȚIE
CABINET PROCUROR GENERAL

Nr.2318/700/III-5/2015

Către

PREȘEDINTELE ÎNALTEI CURȚI DE CASAȚIE ȘI JUSTIȚIE

În temeiul art.471 din Codul de procedură penală, vă sesizăm cu

RECURS ÎN INTERESUL LEGII

vizând modul de soluționare al laturii civile în cazul condamnării inculpaților pentru infracțiuni de evaziune fiscală.

Examenul jurisprudenței existente în materie evidențiază două orientări, relevând caracterul neunitar al acesteia.

I. Într-o orientare, majoritară, instanțele, dispunând condamnarea pentru evaziune fiscală, au obligat inculpații către Statul Român, reprezentat prin Agenția Națională de Administrare Fiscală, la plata prejudiciului cauzat cu dobânzile și penalitățile de întârziere, dobânda calculată până la achitarea integrală a acestuia (Anexa I nr.1-83).

În susținerea acestui punct de vedere, s-a arătat că în cazul obligării inculpatului condamnat pentru săvârșirea infracțiunii de evaziune fiscală, la plata obligațiilor fiscale accesorii până la achitarea efectivă a debitului, operează principiul reparării integrale a prejudiciului, principiu ce guvernează materia răspunderii civile.



MINISTERUL PUBLIC
PARCHETUL DE PE LÂNGĂ ÎNALTA CURTE DE CASAȚIE ȘI JUSTIȚIE
CABINET PROCUROR GENERAL

Instanțele au reținut că potrivit dispozițiilor art.120, art.120¹ și art.1244¹ din Ordonanța Guvernului nr.92/2003, privind Codul de procedură fiscală, sumele datorate cu titlu de creanțe fiscale dau naștere la obligații accesorii constând în dobânzi, penalități și majorări de întârziere, astfel încât în virtutea principiului mai sus-menționat se impune obligarea inculpatului la plata acestor sume de la data scadenței obligației de plată și până la achitarea integrală a debitului principal.

II. Într-o altă abordare, instanțele au dispus obligarea inculpaților condamnați pentru săvârșirea infracțiunilor de evaziune fiscală conform Legii nr.241/2005 la plata către Statul Român reprezentat prin A.N.A.F. a prejudiciului cauzat cu dobânda legală aferentă debitului, cu titlu de „damnum emergens” (folos nerealizat), dobândă calculată până la achitarea integrală a acestuia (Anexa II nr.1-10).

Instanțele au apreciat că în cazul acțiunii civile exercitate în aceste situații nu pot fi puse în sarcina inculpaților și nu se pot acorda dobânzile, majorările și penalitățile de întârziere prevăzute de Codul de procedură fiscală, singurele sume care pot însoți creanța principală fiind cele echivalente dobânzii legale în considerarea dispozițiilor art.1088 din Codul civil anterior.

În caz contrar s-ar încălca principiul egalității persoanelor în fața legii și autorităților publice, consfințit de Constituție și de Legea nr.304/2004, întrucât unei categorii aparte de creditori, printre care și statul, s-ar acorda alte sume decât cele ce se acordă în mod obișnuit în procesul penal.

Apreciez că soluția legală în această materie este cea ilustrată de prima orientare jurisprudențială.

Raportul juridic creat prin săvârșirea infracțiunii de evaziune fiscală este, sub aspectul laturii civile a cauzei, un raport specific de drept material fiscal ce are, ca subiecte, pe de o parte, autoritatea fiscală, creditor al obligației fiscale (având calitatea procesuală de parte civilă în cauza penală) și, pe de altă parte, contribuabilul, debitor al obligațiilor fiscale (având, în cauza penală, calitatea de inculpat) și, după caz, partea responsabilă civilmente.

Obiectul acestui raport juridic include în conținutul său drepturile și obligațiile părților legate de perceperea impozitelor, taxelor, dobânzilor și penalităților (în sensul de stabilire a acestora) și obligațiile corelative vizând declararea materiei impozabile, a bunurilor deținute și a veniturilor realizate,



MINISTERUL PUBLIC
PARCHETUL DE PE LÂNGĂ ÎNALTA CURTE DE CASAȚIE ȘI JUSTIȚIE
CABINET PROCUROR GENERAL

de stabilire a impozitelor și taxelor datorate de contribuabil bugetului general consolidat. Prin urmare, în conținutul raportului juridic fiscal de drept material intră drepturile și obligațiile subiecților participante, constând în creanțe fiscale și, respectiv, obligații fiscale¹.

În art.21 alin.1 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, modificată și completată, sunt definite creanțele fiscale ca reprezentând *„drepturi patrimoniale care, potrivit legii, rezultă din raporturile de drept material fiscal”*.

Potrivit alin.2 al aceluiași articol, din raporturile de drept material fiscal rezultă atât conținutul, cât și cuantumul creanțelor fiscale, incluzând :

- dreptul la perceperea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume care constituie venituri ale bugetului general consolidat; dreptul la rambursarea taxei pe valoarea adăugată, dreptul la restituirea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume care constituie venituri la bugetul general consolidat, denumite **creanțe fiscale principale**;

- dreptul la perceperea dobânzilor, penalităților de întârziere sau a majorărilor de întârziere, după caz, în condițiile legii, denumite **creanțe fiscale accesorii**.

Creanțele fiscale accesorii sunt detaliate în cuprinsul Capitolul III *„Dobânzi, penalități de întârziere sau majorări de întârziere”* din Titlul VIII *„Colectarea creanțelor fiscale”* al Ordonanței Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, modificată și completată.

În art.119 alin.1 din acest act normativ, cu denumirea marginală – *„Dispoziții generale privind dobânzile și penalitățile de întârziere”*, se prevede că *„pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen, dobânzi și penalități de întârziere”*.

Dobânzile reprezintă, conform art.120 alin.1 din Codul de procedură fiscală, *„echivalentul prejudiciului creat titularului creanței fiscale, ca urmare a neachitării de către debitor a obligațiilor de plată la scadență și se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv”*.

¹ Pentru o prezentare a conținutului raportului juridic de drept material fiscal, în sensul celor reținute în cuprinsul prezentei lucrări, a se vedea, D.Drosu Șaguna, *„Drept fiscal”*, Ediția a V-a, Editura CH Beck, București, 2013, n.23, p.5, n.24, p. 5, n.37, p.7; Nadia Cerasela Aniței – *„Procedura fiscală”*, Editura Universul Juridic, București, 2011, p.29, 37, 86.



MINISTERUL PUBLIC
PARCHETUL DE PE LÂNGĂ ÎNALTA CURTE DE CASAȚIE ȘI JUSTIȚIE
CABINET PROCUROR GENERAL

Potrivit art.120¹ alin.1 teza I din același act normativ, **penalitățile de întârziere** reprezintă „*sanctiunea pentru neîndeplinirea obligațiilor de plată la scadență și se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv*”.

În privința creanțelor datorate bugetelor locale, prin excepție de la art.119 alin.1 și art.120¹ din Codul de procedură fiscală, art.124¹ alin.1 prevede, cu titlu de creanțe fiscale accesorii, majorările de întârziere care sunt datorate după termenul de scadență până la data stingerii debitului.

Față de relația dintre creanțele fiscale principale (impozite, taxe și alte contribuții datorate bugetului general consolidat) și cele accesorii (dobânzi, penalități și, după caz, majorări de întârziere) și natura juridică a raportului dedus judecării pe calea acțiunii civile alăturată acțiunii penale, în procesul penal, rezultă că, în soluționarea laturii civile a cauzei penale, se pot acorda doar accesoriile fiscale ale creanței fiscale principale, nu dobânda legală prevăzută de Ordonanța Guvernului nr.9/2000, respectiv Ordonanța Guvernului nr.13/2011, pentru raporturile de drept privat.

Aceasta constituie o aplicare firească a principiului *accessorium sequitur principale*.

De altfel, literatura de specialitate a subliniat natura juridică diferită a dobânzii legale prevăzute pentru raporturile de drept privat și accesoriile creanțelor fiscale, arătându-se că, deși dobânda din dreptul privat are un câmp de aplicare și în materia răspunderii civile delictuale, dobânda accesorie creanțelor bugetare este o sancțiune specifică dreptului public, aplicabilă în cadrul răspunderii de drept financiar, fiind veritabile sancțiuni cu caracter fiscal, impuse în mod unilateral prin norme juridice imperative².

Faptul că dobânda fiscală îndeplinește aceeași funcție, întocmai dobânzii legale penalizatoare³, în sensul că ambele sunt destinate acoperirii prejudiciului cauzat prin întârzierea executării obligației bănești, reprezentând daune interese moratorii, nu poate constitui un argument în sensul existenței

² C. Roșu, A. Fanu – Moca – „Unele considerații în legătură cu dobânzile. Creanțe fiscale accesorii”, Dreptul nr.6/2004, p.68 – 82;

³ Potrivit art.1 alin.3 din Ordonanța Guvernului nr.13/2011, dobânda penalizatoare este dobânda datorată de debitorul obligației bănești pentru neîndeplinirea obligației respective la scadență. Distincția dintre dobânda remuneratorie – ca preț al folosinței capitalului (fruct civil) și dobânda penalizatoare – daune interese moratorii este făcută pentru prima dată în acest act normativ, Ordonanța Guvernului nr.9/2000 necuprinzând-o (în acest sens, a se vedea, Ana – Maria Mateescu – „Dobânda legală pentru obligațiile bănești. Ordonanța Guvernului nr.13/2011 comentată”, Editura Hamangiu, București, 2012, p.15 – 21);



MINISTERUL PUBLIC
PARCHETUL DE PE LÂNGĂ ÎNALTA CURTE DE CASAȚIE ȘI JUSTIȚIE
CABINET PROCUROR GENERAL

unei alternative între cele două tipuri de dobânzi, de vreme ce natura juridică a creanței principale determină aplicarea uneia sau a alteia dintre acestea.

În plus, nivelul dobânzii fiscale este stabilit prin art.120 alin.7 din Codul de procedură fiscală, la 0,03 % pentru fiecare zi de întârziere, în timp ce rata dobânzii legale penalizatoare se stabilește potrivit art.3 alin.2 din Ordonanța Guvernului nr.13/2011, la nivelul dobânzii de referință a BNR plus 4 puncte procentuale.

Pe de altă parte, în raportul juridic de drept material fiscal creat prin săvârșirea infracțiunii de evaziune fiscală, se regăsește și o sancțiune pecuniară specifică acestei ramuri de drept – penalitatea de întârziere care se cumulează cu dobânda fiscală.

Or, în măsura în care s-ar considera că în aceste cauze nu se poate acorda decât dobânda legală, ar însemna ca norma conținută în art.120¹ din Codul de procedură penală să rămână fără aplicare practică.

Or, actus interpretandus est potius ut valeat quam ut pereat.

O parte a jurisprudenței publicate arată că accesoriile fiscale nu se acordă în aceste cauze, întrucât : a) se ajunge la combinarea răspunderii civile delictuale cu cea fiscală; b) partea civilă – autoritatea fiscală nu se află în posesia unui titlu executoriu, asimilabil titlului de impunere fiscală care să consfințească o creanță certă, lichidă și exigibilă, de natură a o îndreptăți la calcularea accesoriilor creanței principale pentru neplata/plata cu întârziere, titlul de creanță fiind reprezentat de hotărârea definitivă de condamnare; c) creanțele fiscale accesorii pot fi solicitate doar în faza de executare silită la rămânerea definitivă a hotărârii de condamnare; d) prevederile speciale în materie nu pot fi extinse prin analogie într-un raport juridic de natură penală; e) se ajunge la un tratament juridic inegal⁴.

În literatura de specialitate s-a arătat că, în materie fiscală se operează cu două noțiuni : exigibilitatea taxei care reprezintă momentul în care obligația de plată a taxei a luat naștere și exigibilitatea plății care reprezintă momentul până la care plata trebuia efectuată și, în mod corelativ, momentul în care organul fiscal devine îndreptățit să solicite efectuarea de îndată a acesteia⁵.

⁴ Practica Tribunalului Constanța, citată în "Evaziunea fiscală", Dumitru A. P. Florescu Dan Bucur, Theodor Mrejeru, ș.a., Universal Juridic, București, 2013, p.247 – 261.

⁵ A se vedea, Neculai Cârlescu – "Evaziunea fiscală. Comentarii și exemple practice", Editura CH Beck, București, 2012, p.49 – 51.



MINISTERUL PUBLIC
PARCHETUL DE PE LÂNGĂ ÎNALTA CURTE DE CASAȚIE ȘI JUSTIȚIE
CABINET PROCUROR GENERAL

Obligația de plată a taxelor, impozitelor se naște la data realizării activității, încasării venitului supus impozitării și devine scadentă la termenul prevăzut de lege, pentru plata impozitului/taxei, moment de la care autoritatea fiscală are dreptul de a percepe accesoriiile creanței fiscale.

Stabilirea acestui moment la finalul procedurii judiciare, după rămânerea definitivă a hotărârii de condamnare, presupune acoperirea parțială a prejudiciului cauzat creditorului fiscal prin întârzierea plății obligațiilor fiscale principale, cu excluderea perioadei cuprinse între data la care acestea au devenit scadente și data rămânerei definitive a hotărârii de condamnare, ceea ce echivalează cu exonerarea parțială a debitorului de plata unor daune-interese moratorii și a penalităților de întârziere.

Argumentul că, în aceste ipoteze, quantumul creanței fiscale principale este incert, urmând a fi stabilit pe baza probelor administrate în procedura judiciară în curs de desfășurare nu constituie un impediment pentru acordarea accesoriiilor fiscale, de vreme ce aceste accesorii sunt datorate în temeiul unor dispoziții legale imperative.

Argumentul potrivit căruia creanțele fiscale accesorii ar putea fi solicitate doar în faza de executare silită după rămânerea definitivă a hotărârii de condamnare nu are o suficientă susținere normativă.

Astfel, potrivit art.142 alin.5 din Codul de procedură fiscală, executarea silită se desfășoară până la stingerea creanțelor fiscale înscrise în titlul executoriu, inclusiv a dobânzilor, penalităților de întârziere sau a majorărilor de întârziere, iar potrivit alin.6 al aceluiași articol, în cazul în care prin titlu executoriu sunt prevăzute, după caz, dobânzi, penalități de întârziere sau majorări de întârziere sau alte sume, fără a se stabili quantumul acestora, ele vor fi calculate de către organul de executare și consemnate într-un proces-verbal ce constituie titlu executoriu care se comunică debitorului.

Pentru a putea fi executate silit, creanțele fiscale accesorii trebuie indicate în hotărârea judecătorească de condamnare, deci trebuie să existe un titlu pentru punerea lor în executare.

În plus, indicarea în cuprinsul hotărârii judecătorești de condamnare a dobânzii legale deschide calea contestației la executare, în măsura în care, prin aplicarea art.142 alin.6 din Codul de procedură fiscală, executorul fiscal stabilește quantumul accesoriiilor creanței fiscale principale prin aplicarea accesoriiilor fiscale.

Invocarea încălcării principiului egalității în fața legii nu este



MINISTERUL PUBLIC
PARCHETUL DE PE LÂNGĂ ÎNALTA CURTE DE CASAȚIE ȘI JUSTIȚIE
CABINET PROCUROR GENERAL

întemeiată, întrucât diferența de tratament juridic în ceea ce privește accesoriile creanței fiscale principale este determinată de natura juridică a acesteia, având astfel o justificare legală, obiectivă.

Sfera de aplicare a *dobânzii legale* prevăzute de art.2 din Ordonanța Guvernului nr.9/2000 și, respectiv art.2 din Ordonanța Guvernului nr.13/2011 este circumscrisă, în principal, raporturilor juridice de drept privat.

În materia dreptului public, aceste dispoziții, având caracter complementar, ar putea fi aplicate doar în măsura în care dispozițiile legale prevăd obligația de a plăti o dobândă, fără a stabili rata ei, fie direct, fie indirect, prin trimitere la alte norme⁶.

În materia creanțelor fiscale, art.120 alin.7 din Codul de procedură fiscală, republicat, modificat și completat, prevede o rată a dobânzii fiscale și, în plus, stabilește o sancțiune pecuniară specifică, penalitățile de întârziere.

Pe de altă parte, prin art.1 alin.1 din Codul de procedură fiscală se stabilește sfera sa de aplicare, arătându-se că reglementează drepturile și obligațiile părților din raporturile juridice fiscale privind administrarea impozitelor și taxelor datorate bugetului de stat și bugetelor locale, prevăzute de Codul fiscal.

În alin.2 al aceluiași articol, se arată că prezentul cod se aplică și pentru administrarea drepturilor vamale, precum și pentru administrarea creanțelor provenind din contribuții, amenzi și alte sume care constituie venituri ale bugetului general consolidat, potrivit legii, în măsura în care prin lege nu se prevede altfel.

Art.1 alin.3 din Codul de procedură fiscală definește administrarea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat ca reprezentând ansamblul activităților desfășurate de organele fiscale în legătură cu : înregistrarea fiscală, declararea, stabilirea, verificarea și colectarea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și altor sume datorate bugetului general consolidat; soluționarea contestațiilor împotriva actelor administrative fiscale.

Art.2 din Codul de procedură fiscală indică raportul dintre acesta și alte acte normative, arătând, în cuprinsul alin.1, că administrarea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat se îndeplinește numai potrivit dispozițiilor sale, ale Codului fiscal,

⁶ În acest sens, Ion Băcanu – „Regimul juridic al dobânzilor. Ordonanța Guvernului nr.9/2000 privind nivelul dobânzii legale pentru obligațiile bănești”, Ediția II-a, Editura Lumina Lex, București, 2000, p.14.



MINISTERUL PUBLIC
PARCHETUL DE PE LÂNGĂ ÎNALTA CURTE DE CASAȚIE ȘI JUSTIȚIE
CABINET PROCUROR GENERAL

precum și ale altor reglementări date în aplicarea acestora, constituind, potrivit alin.1, procedura de drept comun pentru administrarea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și altor sume datorate bugetului general consolidat.

Potrivit art.2 alin.3 din Codul de procedură fiscală, în lipsa unor prevederi exprese în acesta, se aplică prevederile Codului de procedură civilă.

Pe de altă parte, potrivit art.1 alin.2 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, modificată și completată, cadrul legal de administrare a impozitelor și taxelor reglementate de acest act normativ este stabilit prin legislația privind procedurile fiscale.

Prin urmare, dreptul comun în materia administrării creanțelor fiscale, sub toate aspectele indicate în art.1 alin.3 din Codul de procedură fiscală, este reprezentat de acest act normativ.

Împrejurarea că unele componente ale administrării creanțelor fiscale, precum stabilirea și verificarea contribuțiilor la bugetul general consolidat se realizează în cadrul unei proceduri judiciare penale nu este de natură a determina, sub aspectele analizate, aplicarea altor acte normative (Ordonanța Guvernului nr.9/2000 și Ordonanța Guvernului nr.13/2011), în condițiile în care, nici formal, nici substanțial, în considerarea naturii juridice a raporturilor deduse judecății, este exclusă completarea Codului fiscal și a Codului de procedură fiscală cu aceste acte normative.

Art.9 din Codul de procedură civilă consacră principiul disponibilității, inclusiv sub aspectul privind determinarea limitelor obiective ale investiției instanței de judecată.

Astfel, potrivit alin.1 al acestui articol „procesul civil poate fi pornit la cererea celui interesat sau, în cazurile anume prevăzute de lege, la cererea altei persoane, organizații ori a unei autorități sau instituții publice sau de interes public”, iar alin.2 prevede că „obiectele și limitele procesului sunt stabilite prin cererile și apărările părților”.

Prin urmare, partea civilă, autoritate fiscală, având calitatea de creditor al obligației fiscale va stabili cadrul procesual sub aspect obiectiv, indicând pretențiile sale civile – quantumul creanței fiscale principale și accesoriile acesteia.

Ca atare, în măsura în care partea civilă solicită dobânda legală, aceasta nu poate fi acordată și cererea accesorie ar urma să fie respinsă. Acordarea dobânzii fiscale, atunci când s-a cerut dobânda legală, echivalează cu pronunțarea *extra petita* și acordarea a altceva decât ceea ce partea a cerut.



MINISTERUL PUBLIC
PARCHETUL DE PE LÂNGĂ ÎNALTA CURTE DE CASAȚIE ȘI JUSTIȚIE
CABINET PROCUROR GENERAL

Similar, dacă partea civilă a solicitat dobânda fiscală și penalități de întârziere, iar instanța obligă la plata dobânzii legale, acordă altceva decât s-a cerut. Natura juridică a celor două accesorii ale creanței principale fiind diferită, nu prezintă relevanță faptul că dobânda legală este mai mică decât dobânda fiscală.

În concluzie, din interpretarea dispozițiilor legale menționate, rezultă că, în cazul condamnării inculpaților pentru săvârșirea infracțiunilor de evaziune fiscală conform Legii nr.241/2005, instanțele de judecată soluționând latura civilă, în aplicarea principiului disponibilității, trebuie să dispună obligarea acestora la plata prejudiciului cauzat cu dobânzi și penalități de întârziere, calculate conform Ordonanței Guvernului nr.92/2003, privind Codul de procedură fiscală.

*
* *

Având în vedere cele expuse, vă solicităm să constatați că problema de drept a primit o soluționare diferită din partea instanțelor judecătorești și, printr-o decizie obligatorie, să stabiliți modul unitar de interpretare și aplicare a dispozițiilor legale, conform art.474 din Codul de procedură penală.

PROCUROR GENERAL,

Tiberiu Călușariu

