

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

Nr.500/1120/III-5/2017

Către,

PREȘEDINTELE ÎNALTEI CURȚI DE CASAȚIE ȘI JUSTIȚIE

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

RECURS ÎN INTERESUL LEGII

în vederea interpretării și aplicării unitare a dispozițiilor vizând încadrarea juridică a faptei de evidențiere, în actele contabile sau în alte documente legale, a cheltuielilor care nu au la bază operațiuni reale ori evidențierea altor operațiuni fictive, în ipoteza înregistrării unor facturi fiscale și chitanțe de plată întocmite în fals în numele unor societăți comerciale care nu recunosc tranzacțiile sau care au avut în perioada funcționării comportamentul fiscal asemănător societăților comerciale tip „fantomă”, în scopul sustragerii de la îndeplinirea obligațiilor fiscale; raportul dintre infracțiunea de evaziune fiscală prevăzută de art.9 alin.1 lit.c din Legea nr.241/2005 și infracțiunile de fals în înscrisuri sub semnătură / uz de fals, prevăzute de art.322 / art.323 din Codul penal”.

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



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

I. Într-o orientare s-a apreciat că fapta de a înregistra în evidențele contabile operațiuni comerciale nereale/fictive în baza unor facturi fiscale și chitanțe de plată întocmite în fals în numele unor societăți comerciale care nu recunosc tranzacțiile sau care au avut comportamentul fiscal asemănător societăților comerciale tip „fantomă”, în scopul sustragerii de la îndeplinirea obligațiilor fiscale întrunește elementele constitutive ale infracțiunilor de evaziune fiscală, prevăzute de art.9 alin.1 lit.c din Legea nr.241/2005 și fals în înscrisuri sub semnătură privată/uz de fals, prevăzute de art.322/art.323 din Codul penal, aflate în concurs real.

Argumentul invocat în sprijinul acestui punct de vedere vizează latura obiectivă a celor două infracțiuni cu privire la care se susține că este diferită, întrucât în cazul evaziunii fiscale presupune evidențierea în actele contabile sau în alte documente legale a cheltuielilor care au la bază operațiuni nereale ori evidențierea altor operațiuni fictive, în timp ce în cazul celorlalte infracțiuni presupune falsificarea unui înscris sub semnătură privată sau folosirea unui asemenea înscris cunoscând că este fals, în vederea producerii unor consecințe juridice (sustragerea de la plata obligațiilor fiscale). Prin urmare, sub aspectul elementului material, completarea unei facturi fiscale cu date necorespunzătoare adevărului semnifică alterarea înscrisului prin consemnarea unei operațiuni comerciale care nu există sau nu corespunde realității, de natură să producă consecințe juridice, respectiv sustragerea de la plata unor sume datorate bugetului de stat. În acest sens a fost invocată o decizie de speță mai veche a instanței supreme¹, prin care s-a stabilit că falsificarea de borderouri de achiziție și de facturi fiscale de către administratorul unei societăți comerciale întrunește elementele constitutive ale infracțiunii de fals în înscrisuri sub semnătură privată.

Totodată, s-a apreciat că acțiunea de falsificare a unor facturi fiscale nu este absorbită în infracțiunea complexă de evaziune fiscală vizată de decizia în interesul legii nr.4/2008, întrucât aceasta se referă numai la falsul intelectual (Anexele nr.1-22).

Această orientare este ilustrată și de jurisprudența instanței supreme (Anexa 22¹).

¹ Decizia penală nr.2412 din 4 mai 2004 a Înaltei Curți de Casație și Justiție – Secția penală, „Dreptul” nr.8/2005, pag.228-229;



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

II. Dimpotrivă, în opinia majoritară, fapta de evidențiere în actele contabile sau în alte documente legale a cheltuielilor care nu au la bază operațiuni reale ori evidențierea altor operațiuni fictive, în ipoteza înregistrării unor facturi fiscale și chitanțe de plată întocmite în fals în numele unor societăți comerciale care nu recunosc tranzacțiile sau care au avut în perioada funcționării comportamentul fiscal asemănător societății comerciale tip „fantomă” constituie **infracțiunea complexă de evaziune fiscală prevăzută de art.9 alin.1 lit.c din Legea nr.24/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale.**

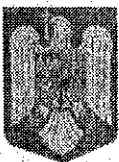
S-a apreciat că în conținutul complex al laturii obiective a acestei infracțiuni sunt absorbite și infracțiunile de fals în înscrisuri sub semnătură privată / uz de fals, fiind astfel exclusă posibilitatea reținerii unui concurs de infracțiuni, sens în care au fost invocate aspectele statuate în considerentele deciziei în interesul legii nr.4 din 21 ianuarie 2008.

În susținerea acestei opinii s-a mai arătat că noțiunea de *cheltuieli care nu au la bază operațiuni reale* desemnează operațiunile economico-financiare inexistente faptic sau juridic dar transpuse în realitatea scriptică, iar noțiunea de *operațiuni fictive* desemnează ansamblul operațiunilor imaginare, definite în art.2 lit.f din Legea nr.241/2005.

Prin urmare, încălcarea obligației de a evidenția în contabilitate toate operațiunile economico-financiare cu relevanță contabilă și fiscală, prin îndeplinirea acestora de manieră nereală sau fictivă, constituie infracțiunea de evaziune fiscală în modalitatea prevăzută de art.9 alin.1 lit.c din Legea nr.241/2005 (Anexele nr.23-68).

Acest punct de vedere este împărtășit și de instanța supremă (Anexele nr.69-72).

În acest sens s-a arătat că *falsificarea unor facturi și folosirea acestora la întocmirea bilanșului și a celorlalte acte de evidență contabilă sunt activități cuprinse în latura obiectivă a infracțiunii de evaziune fiscală, iar nu infracțiunile de fals și uz de fals săvârșite în concurs cu cea dintâi.*



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

*

*

*

Apreciez că soluția legală în materie o reprezintă încadrarea juridică a ipotezei faptice descrise exclusiv în dispozițiile art.9 alin.1 lit.c din Legea nr.241/2005, pentru argumentele ce vor fi arătate în cele ce urmează.

Astfel, *elementul material* al infracțiunii de evaziune fiscală vizată constă în *fapta de a evidenția operațiuni fictive în actele contabile sau în alte documente legale*, norma de incriminare conținând și o exemplificare a *verbun regens*-ului și care constă în evidențierea în actele/documentele menționate a unor cheltuieli care nu au la bază operațiuni reale/cheltuieli nereale. În consecință, noțiunea de operațiuni fictive include noțiunea de cheltuieli nereale, consecința fiind că incriminarea operațiunilor fictive implică incriminarea cheltuielilor care nu au la bază operațiuni reale.

Potrivit doctrinei, **înregistrarea unor cheltuieli care nu au la bază operațiuni reale înseamnă întocmirea unor acte/documente justificative false pentru cheltuieli care nu au fost făcute sau au fost mai mici decât cele consemnate în documentele justificative, iar pe baza acestor acte justificative false se operează și în celelalte documente contabile cheltuieli nereale, cu consecința diminuării venitului net și, implicit, a obligației fiscale către stat², ceea ce, sintetic, reprezintă întocmirea unor acte false pentru cheltuieli³. Jurisprudența⁴ a confirmat și ea că există infracțiunea de evaziune fiscală (art.9 alin.1 lit.c din Legea nr.241/2005) atunci când operațiunea fictivă este consemnată mai întâi în documentul justificativ (contract, factură, chitanță) iar apoi acest document justificativ este înregistrat în documentele de evidență contabilă (registru jurnal, jurnal de vânzări, deconturi de TVA, declarații de impozit pe venit etc). De asemenea, prin înregistrarea unor cheltuieli care nu au la bază operațiuni reale se înțelege întocmirea unor acte justificative false pentru cheltuieli care nu au fost făcute**

² Al. Boroi (coordonator), M.Gorunescu, I.Barbu, B. Virjan, Dreptul penal al afacerilor, Ediția 6, C.H.Beck, București, 2016, p. 169; B.Virjan, Infracțiunile de evaziune fiscală, Ediția 2, Editura C.H.Beck, pag.131-133;

³ C.I.Gliga, Evaziunea fiscală. reglementare.Dochrină.Jurisprudență, C.H.Beck, București, 2007, p. 105

⁴ Înalta Curte de Casație și Justiție, Secția penală, decizia nr.272 din 28 ianuarie 2013-anexa 71; www.scj.ro;



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

ori au fost mai mici decât cele consemnate în documentele justificative, iar pe baza acestor acte justificative false se operează și în celelalte documente contabile cheltuieli nereale, cu consecința diminuării venitului net și, implicit, a obligației fiscale către stat⁵.

În plus, în art.2 alin.1 lit.f din Legea nr.241/2005 este dată și definiția *operațiunii fictive*, ca fiind *disimularea realității prin crearea aparenței existenței unei operațiuni care în fapt nu există*.

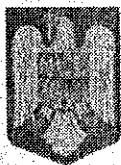
Prin urmare, cu caracter general, operațiunea fictivă poate consta în cheltuieli pentru care nu există documente justificative, dar care sunt înregistrate în documentele legale, **cheltuieli care nu au existat în realitate sau care sunt mai mari decât cele făcute în realitate, dar pentru care există documente justificative falsificate** (așa cum s-a arătat mai sus), plăți fictive a unor sume de bani din venituri, în baza unor contracte (spre exemplu pentru achiziții de utilaje, materii prime sau alte bunuri care nu au fost primite în realitate) pentru ca după expirarea perioadei de impozitare sumele de bani să fie restituite etc.

O operațiune fictivă deseori întâlnită în practica societăților comerciale o reprezintă simularea unor tranzacții comerciale prin interpunerea altor societăți așa-zise „fantomă”, care eliberează documente fiscale nelegale și care nu reflectă operațiuni reale.

Consecința unor asemenea operațiuni fictive o reprezintă afectarea rezultatului fiscal. În acest context se configurează *urmarea imediată* a infracțiunii de evaziunea fiscală (art.9 alin.1 lit.c din Legea nr.241/2005) care este comisă în scopul sustragerii de la îndeplinirea obligațiilor fiscale, respectiv crearea unei stări de pericol pentru valoarea socială ocrotită reprezentată de colectarea taxelor și impozitelor. Deși existența infracțiunii nu este condiționată și de realizarea acestui scop, adică de existența producerii efective a unui prejudiciu bugetului de stat, în concret, prin comiterea infracțiunii menționate bugetul este prejudiciat, autorul faptei nu numai că urmărește să se sustragă de la îndeplinirea obligațiilor fiscale, dar și realizează această sustragere.

Pe de altă parte, documentul justificativ reprezintă înscrisul în care se consemnează orice operațiune patrimonială în momentul efectuării ei

⁵ Înalta Curte de Casație și Justiție, Secția penală, decizia nr.1113 din 15 februarie 2005, www.scj.ro



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

și care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, fiind un document legal, contabil.

Expresia *documente legale* este definită în art.2 lit.c din Legea nr.241/2005 ca fiind *documentele prevăzute de Codul fiscal, Codul de procedură fiscală, Codul vamal, Legea contabilității nr.82/1991, republicată, și de reglementările elaborate pentru punerea în aplicare a acestora*. De pildă, potrivit art.6 din Legea nr. 82/1991, orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ (alin. 1). Documentele justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitate angajează răspunderea persoanelor care le-au întocmit, vizat și aprobat, precum și a celor care le-au înregistrat în contabilitate, după caz (alin. 2).

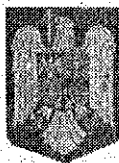
Unele dintre cele mai utilizate documente justificativ-contabile sunt factura, respectiv chitanța, al căror regim juridic este reglementat, de pildă, de art. 319 din Codul fiscal (Legea nr. 227/2015), Ordinul nr. 2634/2015 privind documentele financiar-contabile al Ministerului Finanțelor Publice (M.Of.nr. 910 din 09 decembrie 2015). De menționat că, începând cu 1 ianuarie 2007, factura nu mai este un formular cu regim special.

În consecință, în sensul prevăzut de art.9 alin.1 lit.c din Legea nr.241/2005, în categoria *documente legale* sunt incluse, așadar, atât facturile cât și chitanțele fiscale.

*

Din cele arătate anterior rezultă că, în ipoteza în discuție, infracțiunea de evaziune fiscală (art.9 alin.1 lit.c din Legea nr.241/2005) reprezintă o formă particulară a infracțiunii de fals în înscrisuri sub semnătură privată. Este astfel configurată ipoteza concursului între o normă generală și una specială⁶, situație în care devine incident principiul priorității de aplicare a normei speciale. Astfel, elementul material al infracțiunii de evaziune fiscală (art.9 alin.1 lit.c din Legea nr.241/2005), așa cum a fost prezentat anterior, reprezintă o formă particulară de fals în înscrisuri sub semnătură privată (falsificarea materială, prin contrafacere sau alterare ori falsificarea intelectuală, prin atestarea unor fapte sau împrejurări

⁶ Concursul între o normă generală și una specială presupune existența unei norme speciale care conține toate elementele normei generale, neomitând niciunul dintre acestea; chiar și în situația în care norma specială conține toate elementele normei generale, la acestea adăugând și altele, există concurs între o normă generală și una specială



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

necorespunzătoare adevărului ori prin omisiunea intenționată de a insera date sau împrejurări) a unor înscrisuri sub semnătură privată (chitanțe, facturi), înscrisuri falsificate care sunt folosite pentru producerea unor consecințe juridice particulare, respectiv sustragerea de la îndeplinirea obligațiilor fiscale.

În același sens s-a pronunțat și instanța supremă⁷, printr-o decizie de speță, în care a reținut că fapta de a falsifica documentele contabile prin atestarea unor împrejurări necorespunzătoare realității și folosirea acestora pentru a produce consecințe juridice (diminuarea impozitelor, taxelor și contribuțiilor datorate conform legii) întrunește elementele constitutive ale infracțiunii de evaziune fiscală, respectiv complicitate la această infracțiune, iar nu și pe cele ale infracțiunilor de fals și uz de fals, care intră în latura obiectivă a evaziunii fiscale.

Mai mult, printr-o decizie cu caracter obligatoriu (Decizia nr. 4 din 21 ianuarie 2008; M.Of. nr. 868 din 22 decembrie 2008), instanța supremă a stabilit că *omisiunea, totală sau parțială, ori evidențierea în actele contabile sau în alte documente legale a operațiunilor economice efectuate sau a veniturilor realizate ori evidențierea în actele contabile sau în alte documente legale a cheltuielilor care nu au la bază operațiuni reale ori evidențierea altor operațiuni fictive constituie infracțiunea complexă de evaziune fiscală, prevăzută de art. 9 alin.1 lit. b și c din Legea nr. 241/2005, nefiind incidente dispozițiile art. 43 din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, raportat la art. 289 C.pen. din 1969, aceste activități fiind cuprinse în conținutul constitutiv al laturii obiective a infracțiunii de evaziune fiscală. În considerentele deciziei menționate s-a arătat că analiza comparată a elementelor componente ale infracțiunilor de evaziune fiscală, prevăzută de art. 9 alin. (1) lit. b și c) din Legea nr. 241/2005, și de fals intelectual, prevăzută de art. 43 din Legea nr. 82/1991, impune, deci, concluzia că toate aceste elemente se suprapun în sensul că actele la care se referă ultimul text de lege se regăsesc în cele două modalități de eludare a obligațiilor fiscale incriminate în cadrul primei infracțiuni, de evaziune fiscală.*

Cu toate că dispozițiile art. 43 din Legea nr. 82/1991 au fost abrogate prin art. 41 din Legea nr. 187/2012, apreciez, pentru aceleași considerente⁸ reținute și în Decizia nr. 4/2008, că infracțiunea de evaziune

⁷ Înalta Curte de Casație și Justiție, Secția penală, decizia nr.3665 din 28 septembrie 2000-anexa 72.

⁸ Argumentul bazat pe Decizia nr. 4/2008 îl reprezintă exclusiv considerentele citate (care constată suprapunerea elementelor celor două infracțiuni), iar nu dispozitivul acestei decizii care consideră că este



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

fiscală, prevăzută de art.9 alin.1 lit.c din Legea nr.241/2005 nu poate fi reținută în concurs ideal cu infracțiunea de fals în înscrisuri sub semnătură privată, prevăzută de art. 322 din Codul penal și, cu atât mai puțin, cu cea de uz de fals, prevăzută de art. 323 din același cod, în ipoteza în care contribuabilul consemnează operațiuni nerezale în anumite documente justificative (facturi, chitanțe) pentru a se sustrage de la îndeplinirea obligațiilor fiscale.

În acest sens s-a pronunțat și doctrina recentă.⁹

Prin urmare, *fapta de evidențiere în actele contabile sau în alte documente legale a cheltuielilor care nu au la bază operațiuni reale ori evidențierea altor operațiuni fictive, în ipoteza folosirii de facturi și chitanțe fiscale falsificate, constituie numai infracțiunea de evaziune fiscală prevăzută de art.9 alin.1 lit.c din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, iar nu infracțiunile de fals / uz de fals săvârșite în concurs ideal cu cea dintâi, aceste activități fiind cuprinse în conținutul constitutiv al laturii obiective a infracțiunii de evaziune 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.

vorbă de o infracțiune complexă. Deși, atât conflictul între o calificare generală și una specială, cât și infracțiunea complexă sunt, ambele, calificări redundante (o. incriminare acoperă exact faptele deja incluse într-o altă incriminare), ele reprezintă, totuși, ipoteze distincte ale conceptului de calificări redundante.

⁹ N. Cărlășcu, Evaziunea fiscală. Comentarii și explicații practice, Ediția 3, C.H.Beck, București, 2015, consultată pe www.legalis.ro