

ANALELE UNIVERSITĂȚII DIN BUCUREȘTI - SERIA DREPT

**Instituirea măsurii asigurătorii a sechestrului în cazul infracțiunilor reglementate de
Legea nr. 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale.
Opinie privind problema de drept ce a condus la pronunțarea Deciziei HP nr. 44/2022 în
materie penală**

Prof. univ. dr. Simona Gherghina
Conf. univ. dr. Andra-Roxana Trandafir
Lector univ. dr. Marilena Ene
Facultatea de Drept, Universitatea din București

Rezumat: Pornind de la o întrebare adresată Înaltei Curți de Casație și Justiție de Curtea de Apel Târgu Mureș în procedura prevăzută de art. 475 și urm. C.proc.pen., articolul analizează modalitatea de interpretare și aplicare a dispozițiilor art. 249 alin. (5) din Codul de Procedură Penală vizând instituirea măsurii asigurătorii a sechestrului în materia infracțiunilor prevăzute de Legea nr. 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările ulterioare, respectiv dacă termenul de „pagubă” prevăzut în art. 249 alin. (5) din Codul de procedură penală cuprinde doar prejudiciul efectiv calculat, respectiv baza de calcul sau cuprinde și accesoriile (dobânzi și penalități). Sintetic, articolul menționează că măsurile asigurătorii în procesul penal pot garanta tot ceea ce poate fi acordat în cadrul acțiunii civile exercitate împreună cu acțiunea penală; altfel spus, există o suprapunere perfectă între noțiunea de „pagubă” din cuprinsul art. 249 alin. (5) C.proc.pen. și cea de „prejudiciu” folosită de art. 19 C.proc.pen., dar nu există decât o suprapunere parțială cu noțiunea de „prejudiciu” din cuprinsul Legii nr. 241/2005.

Cuvinte cheie: *măsuri asigurătorii, prejudiciu, accesorii, evaziune fiscală, răspundere fiscală, dezlegarea unor chestiuni de drept.*

Brief x-ray of the latest discrete amendment proposals to the Law on Administrative Procedure adopted by the Romanian Parliament at the end of 2022

Abstract: *Having as a starting point a question addressed to the High Court of Cassation and Justice within the procedure provided by art. 475 et seq. of the Romanian Criminal Procedure Code, the paper analyses the way in which art. 249 par. 5 of the Romanian Criminal Procedure Code is applied in the field of freezing orders in case of tax dodging criminal offences, provided by Law no. 241/2005, more precisely it aims to see whether the „loss” referred to in art. 249 par. 5 of the Criminal Procedure Code includes only the effective loss (calculation base) or also the accessory duties (interests and penalties). Briefly, the paper mentions that the freezing orders within the criminal trial can guarantee everything that can be granted when solving the civil action joint to the criminal action; there is a perfect overlap between the „loss” provided by art. 249 par. 5 of the Criminal Procedure Code and the „loss” used by art. 19 of the Criminal Procedure Code, but there is only a partial overlap with the „loss” provided by Law no. 241/2005.*

Key words: *freezing orders, loss, accessories, tax fraud, fiscal liability, preliminary ruling to settle legal issues.*

Prin adresa emisă în Dosarul nr. 1004/1/2022 la data de 18 mai 2022, transmisă Facultății de Drept a Universității din București, Înalta Curte de Casație și Justiție a solicitat sprijinul Facultății de Drept pentru soluționarea unei sesizări prelabile adresate Înaltei Curți de Casație și Justiție – Completul pentru dezlegarea unor chestiuni de drept, cauză ce a fost înregistrată sub nr. 1004/1/2022. Sprijinul astfel solicitat Facultății de Drept pentru dezlegarea chestiunii de drept în această cauză a constat în transmiterea unei opinii a specialiștilor din cadrul Facultății cu privire la problema de drept în discuție, în temeiul dispozițiilor art. 476 alin. (10) raportat la art. 473 alin. (5) din Codul de procedură penală; opinia a fost transmisă instanței supreme la data de 1 iulie 2022, argumentele urmând a fi dezvoltate în prezentul material.

Chestiunea de drept supusă spre soluționare Înaltei Curți de Casație și Justiție – Completul pentru dezlegarea unei chestiuni de drept în cauza înregistrată sub nr. 1004/1/2022 a privit modul de interpretare și aplicare a dispozițiilor art. 249 alin. (5) din Codul de Procedură Penală vizând instituirea măsurii asigurătorii a sechestrului în materia infracțiunii prevăzute de art. 10 din Legea nr. 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările ulterioare, respectiv dacă *termenul de „pagubă” prevăzut în art. 249 alin. (5) din Codul de procedură penală cuprinde doar prejudiciul efectiv calculat, respectiv baza de calcul sau cuprinde și accesoriile (dobânzi și penalități).*

Cu titlu preliminar, menționăm că referirea pe care o face instanța care a formulat sesizarea - Completul de 2 judecători de cameră preliminară din cadrul Curții de Apel Târgu Mureș - Secția penală - la dispozițiile art. 10 din Legea evaziunii fiscale este eronată: acest text de lege nu reglementează o infracțiune la care să se poată raporta art. 249 alin. (5) din Codul de procedură penală, ci doar face referire la infracțiunile prevăzute la art. 6¹, 8 sau 9 din Legea evaziunii fiscale, pentru a stabili incidența unor cauze de nepedepsire sau de înlocuire a pedepselor, aspect reliefat și de denumirile capitolelor în care sunt cuprinse textele de lege: Capitolul II - *Infracțiuni* (care include art. 6¹, 8 sau 9) și Capitolul III - *Cauze de reducere a pedepselor, interdicții și decăderi* (care include art. 10).

În aceste condiții, problema de drept pe care am analizat-o a avut în vedere interpretarea noțiunii de „pagubă” cuprinsă în art. 249 alin. (5) C.proc.pen., respectiv dacă măsurile asigurătorii ce se pot lua într-o cauză penală, având ca obiect una dintre infracțiunile prevăzute la art. 6¹, 8 sau 9 din Legea evaziunii fiscale, asupra bunurilor suspectului sau inculpatului sau/și ale persoanei responsabile civilmente, trebuie să acopere obligațiile fiscale principale datorate sau obligațiile fiscale principale datorate și accesoriile aferente acestora.

Menționăm, totodată, că nu am analizat aspectele privind admisibilitatea sesizării, deși se observă ușor că aceasta a fost dispusă de către Completul de 2 judecători de cameră preliminară din cadrul Curții de Apel Târgu Mureș - Secția penală și pentru cauze cu minori și de familie, într-o cauză având ca obiect contestația împotriva unei încheieri prin care s-a dispus luarea, de către judecătorul de cameră preliminară, a măsurilor asigurătorii asupra bunurilor unor persoane fizice și juridice. Or, potrivit jurisprudenței Înaltei Curți de Casație și Justiție în materia dezlegării unor chestiuni de drept în materie penală¹, o sesizare întemeiată pe

¹ A se vedea, de exemplu, I.C.C.J. - Completul pentru dezlegarea unor chestiuni de drept în materie penală, dec. nr. 2 din 27.01.2022 (M.Of. nr. 234 din 9.03.2022). Avem totuși rezerve față de această jurisprudență, dat fiind

dispozițiile art. 477 C.proc.pen. este inadmisibilă dacă de ea nu depinde soluționarea acțiunii penale sau a acțiunii civile. În mod evident, luarea măsurilor asigurătorii nu rezolvă acțiunea penală și nu rezolvă nici acțiunea civilă, fiind vorba doar despre măsuri provizorii menite să asigure recuperarea sumelor care vor fi eventual acordate ca despăgubiri părții civile la finalul procesului penal. De altfel, prin Decizia nr. 44 din 19 septembrie 2022² pronunțată de Înalta Curte de Casație și Justiție – Completul pentru dezlegarea unor chestiuni de drept, sesizarea a fost respinsă ca inadmisibilă.

Având în vedere faptul că admisibilitatea sesizării nu face, în realitate, obiectul opiniei solicitate cu privire la problema de drept, precum și faptul că soluția de inadmisibilitate este întemeiată și pe argumente privind inexistența unei veritabile probleme de drept – care totuși a fost considerată suficient de importantă de o curte de apel, astfel încât să sesizeze instanța supremă - vom prezenta, în cele ce urmează, argumentele apte, în opinia noastră, să rezolve această problemă pe fondul ei, prezentând, mai întâi, aspectele relevante privind răspunderea fiscală (I), precum și modalitatea în care noțiunea de „prejudiciu” este înțeleasă în dreptul fiscal (II). Văzând aceste aspecte, am putut face o comparație cu noțiunea de „prejudiciu” din dreptul penal (III) pentru a ajunge la o concluzie cu privire la problema de drept, concluzie care de altfel este în linie cu cele reținute de instanța supremă în motivarea Deciziei nr. 44/2022.

I. ASPECTE GENERALE PRIVIND RĂSPUNDEREA FISCALĂ

Răspunderea juridică fiscală a contribuabilului sau plătitorului este definită în doctrină³, pe baza elementelor comune cu răspunderea civilă, ca fiind acel raport juridic reglementat în legislația fiscală între persoana responsabilă și stat, în temeiul căruia statul, prin reprezentanții săi, are dreptul de a aplica sancțiunile prevăzute de legea fiscală acelor care încalcă normele legale privind stabilirea și colectarea veniturilor fiscale.

Această formă de răspundere juridică este caracterizată de un set de principii specifice dreptului fiscal, anume:

- a) *principiul legalității*, înscris în Constituția României⁴, dar și în Codul de procedură fiscală, reținut și de către Curtea Constituțională în mai multe decizii (Decizia nr.

că într-o procedură privind măsurile asigurătorii – de pildă, o cerere de luare sau ridicare a unor astfel de măsuri – *fondul cauzei* constă chiar în această cerere, iar nu doar în rezolvarea acțiunii penale sau civile. Altfel, ar însemna că există probleme de drept care nu pot face niciodată obiectul unei astfel de proceduri, ci trebuie așteptată practica neunitară pentru promovarea unui recurs în interesul legii, cu limitările care decurg dintr-o astfel de soluție (de pildă, în ceea ce privește titularii acestuia). De altfel, uneori pare că instanța supremă se abate de la jurisprudența sus-menționată – a se vedea I.C.C.J. - Completul pentru dezlegarea unor chestiuni de drept în materie penală, dec. nr. 68 din 3.11.2020 (M.Of. nr. 99 din 29.01.2021), prin care s-a admis sesizarea formulată de Tribunalul București - Secția I penală, în Dosarul nr. 24.527/302/2019 și s-a stabilit că, „în interpretarea dispozițiilor art. 452 alin. (1) din Codul de procedură penală, o cerere de revizuire întemeiată pe dispozițiile art. 453 alin. (1) lit. f) din Codul de procedură penală poate fi îndreptată și împotriva unei hotărâri penale definitive, pronunțate în soluționarea unei cereri întemeiate pe dispozițiile art. 595 din Codul de procedură penală”.

² M.Of. nr. 1205 din 15.12.2022.

³ Pentru o trecere în revistă, a se vedea M. Ene, *Drept fiscal. Curs introductiv*, ediția a 2-a, Ed. Solomon, București, 2022, p. 336 și definițiile doctrinare citate acolo.

⁴ A se vedea S. Gherghina, *Comentariu la art. 139, în I. Muraru, E.S. Tănăsescu, Constituția României. Comentariu pe articole*, ediția a 3a, Ed. C.H.Beck, 2022, pp. 1256-1270.

- 270/2014⁵ și Decizia nr. 101/2021⁶),
- b) *principiul proporționalității*, ce rezultă din jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene⁷, conform căruia stabilirea sancțiunilor nu trebuie să depășească ceea ce este necesar pentru atingerea obiectivelor ce constau în asigurarea colectării în mod corect a impozitelor, taxelor și contribuțiilor sociale și prevenirea evaziunii fiscale,
 - c) *principiul interzicerii dublei sancțiuni*, nefiind posibilă aplicarea regulilor altei răspunderi juridice sau a unei sancțiuni duble. În legislația fiscală au fost incluse și situații în care fapta ilicită a persoanei este sancționată sub imperiul răspunderii penale sau a răspunderii contravenționale. Astfel, răspunderea fiscală se cumulează cu răspunderea contravențională și cu răspunderea penală în limitele aplicării principiului *ne bis in idem*, prevăzut de art. 50 din Carta Drepturilor Fundamentale ale Uniunii Europene și art. 4 din Protocolul nr. 7 la Convenția pentru apărarea drepturilor omului și a libertăților fundamentale, stabilite de către Curtea de Justiție a Uniunii Europene în câteva decizii importante⁸. prevăzut de art. 4 din Protocolul nr. 7 la Convenția pentru apărarea drepturilor omului și a libertăților fundamentale.
 - d) *principiul răspunderii individuale*, care este de esența răspunderii fiscale, stabilind că doar persoana care are calitatea de contribuabil sau plătitor, în condițiile legii fiscale, poate fi obligată să suporte sancțiunile fiscale⁹. De la acest principiu în legea română sunt incluse două categorii de excepții. Prima categorie este legată de situația în care contribuabilul persoană fizică sau juridică își încetează existența, răspunderea fiscală fiind transferată succesorilor, conform art. 23 C.proc.fisc.¹⁰ Cea de-a doua categorie se referă la angajarea răspunderii unei alte persoane în solidar cu persoana ce deține calitatea de contribuabil, în condițiile art. 25 alin. (2) C.proc.fisc.¹¹, fiind emisă o decizie de impunere în acest sens de către organul fiscal competent.

⁵ M.Of. nr. 554 din 28 iulie 2014, par. 15.

⁶ M.Of. nr. 295 din 24 martie 2021, par. 103.

⁷ CJUE, cauza C 424/12, Fatorie, Hotărârea din 6 februarie 2014, par. 50; cauza C-183/14, Salomie și Oltean, Hotărârea din 9 iulie 2015, par. 50 (www.curia.europa.eu).

⁸ CJUE, cauza C-524/15, *Menci*, Hotărârea din 20 martie 2018,; CJUE, cauza C-537/16, *Garlsson Real Estate și alții*, Hotărârea din 20 martie 2018 (www.curia.europa.eu).

⁹ A se vedea *P. Pistone, J. Roeleveld, J. Hattingh, J.F.P. Nogueira, C. West*, Fundamentals of taxation: An introduction to tax policy, tax law and tax administration, IBFD, Amsterdam, 2019, pp. 144-146.

¹⁰ Art. 23 prevede: „(1) În cazul în care obligația fiscală nu a fost îndeplinită de debitor, debitorii devin, în condițiile legii, următoarele persoane: a) moștenitorul care a acceptat succesiunea debitorului, în condițiile dreptului comun; b) cel care preia, în tot sau în parte, drepturile și obligațiile debitorului supus divizării, fuziunii ori transformării, după caz; c) alte persoane, în condițiile legii. (2) Debitorii care preiau obligația fiscală potrivit alin. (1) lit. a) și b) se substituie vechiului debitor, în condițiile legilor care reglementează încetarea existenței persoanelor în cauză. (3) Persoana fizică care desfășoară o profesie liberală sau exercită o activitate economică în mod independent într-una din formele prevăzute de Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 44/2008 privind desfășurarea activităților economice de către persoanele fizice autorizate, întreprinderile individuale și întreprinderile familiale, aprobată cu modificări și completări prin Legea nr. 182/2016, cu modificările și completările ulterioare, răspunde pentru obligațiile fiscale datorate ca urmare a exercitării profesiei sau activității cu bunurile din patrimoniul de afecțiune. Dacă acestea nu sunt suficiente pentru recuperarea creanțelor fiscale, pot fi urmărite și celelalte bunuri ale debitorului. Dispozițiile art. 31, 32 și ale art. 2.324 alin. (3) din Legea nr. 287/2009 - Codul civil, republicată, cu modificările ulterioare, sunt aplicabile. (4) Preluarea obligației fiscale potrivit prezentului articol se realizează prin comunicarea unei decizii către persoanele care devin debitori”.

¹¹ Art. 25 alin. (2) prevede: „Pentru obligațiile de plată restante ale debitorului declarat insolubil în condițiile prezentului cod, răspund solidar cu acesta următoarele persoane: a) persoanele fizice sau juridice care, anterior

Pentru angajarea răspunderii fiscale, similar cu răspunderea civilă delictuală, trebuie verificate condițiile legale, cumulative, ce rezultă din interpretarea și analiza dispozițiilor legislației fiscale. Trebuie menționat că atât legislația fiscală în vigoare anterior 1 ianuarie 2016 cât și cea în vigoare în prezent cuprinde aceleași reguli cumulative pentru angajarea răspunderii fiscale. Astfel, răspunderea fiscală este angajată dacă sunt întrunite cumulativ următoarele condiții:

- a) persoana a săvârșit o faptă ilicită, adică a încălcat norma juridică în mod activ, realizând o acțiune sau a încălcat norma juridică neefectuând o anumită acțiune (omisiune sau inacțiune);
- b) ca urmare a conduitei ilicite a persoanei, a fost cauzat statului sau unității administrativ-teritoriale un prejudiciu. Este de menționat că, în cazul răspunderii fiscale, prejudiciul este întotdeauna material, întrucât organul fiscal nu a încasat venitul fiscal integral sau parțial;
- c) există un raport (legătură) de cauzalitate între conduita ilicită și prejudiciul rezultat. În răspunderea fiscală, legătura de cauzalitate este evidentă, nu necesită un efort deosebit de dovedire din partea organului fiscal. Simpla faptă a contribuabilului de a nu calcula corespunzător un impozit este în directă și strânsă legătură cu prejudiciul statului, care a încasat o sumă mai mică față de cea calculată de către organul fiscal;
- d) persoana să fi acționat cu vinovăție. Această condiție este îndeplinită inclusiv în situația în care persoana nu a prevăzut rezultatul faptei sale, deși trebuia să îl prevadă (culpa cea mai ușoară);
- e) să nu existe cauze care să înlăture răspunderea juridică. În materia răspunderii fiscale, sunt destul de rare situațiile în care pot interveni cauze care să înlăture răspunderea fiscală. În art. 78 C.proc.fisc. sunt reglementate cazul fortuit și forța majoră, fără a exista vreo definiție specifică a vreuneia dintre aceste cauze. În această situație, se vor aplica definițiile și regulile de interpretare din Codul civil.

Stabilirea prejudiciului suferit de către persoana vătămată este un element foarte important în cadrul răspunderii juridice fiscale. În ceea ce privește prejudiciul (în sensul Codului de procedură fiscală), legiuitorul a reglementat expres care sunt efectele încălcării legislației fiscale. Astfel, organul fiscal este obligat să determine obligația fiscală încălcată, respectiv prevederea din legislația fiscală ce nu a fost respectată de către contribuabil și, subsecvent, organul fiscal trebuie să determine cuantumul impozitului, taxei sau contribuției neplătite integral sau parțial de către contribuabil precum și cuantumul obligațiilor fiscale accesorii, prevăzute de legea fiscală¹².

datei declarării insolvabilității, cu rea-credință, au dobândit în orice mod active de la debitorii care și-au provocat astfel insolvabilitatea; b) administratorii, asociații, acționarii și orice alte persoane care au provocat insolvabilitatea persoanei juridice debitoare prin înstrăinarea sau ascunderea, cu rea-credință, sub orice formă, a activelor debitorului; c) administratorii care, în perioada exercitării mandatului, cu rea-credință, nu și-au îndeplinit obligația legală de a cere instanței competente deschiderea procedurii insolvenței, pentru obligațiile fiscale aferente perioadei respective și rămase neachitate la data declarării stării de insolvabilitate; d) administratorii sau orice alte persoane care, cu rea-credință, au determinat nedeclararea și/sau neachitarea la scadență a obligațiilor fiscale; e) administratorii sau orice alte persoane care, cu rea-credință, au determinat restituirea sau rambursarea unor sume de bani de la bugetul general consolidat fără ca acestea să fie cuvenite debitorului.”

¹² Art. 173 – 181 C.proc.fisc.

II. NOȚIUNEA DE PREJUDICIU ÎN DREPTUL FISCAL

Prejudiciul sau paguba pe care o poate solicita statul prin Agenția Națională de Administrare Fiscală (ANAF), în cazul veniturilor fiscale ce alimentează bugetul de stat sau unitatea administrativ-teritorială, în cazul veniturilor fiscale locale, este așadar constituit din **debitul principal (obligația fiscală principală)**, denumită de către legiuitorul fiscal „**creanță fiscală principală**”¹³, reprezentând contravaloarea impozitului, taxei sau contribuției neplătite integral sau parțial de către contribuabil (plătitor) și **debitele accesorii (obligațiile fiscale accesorii)**, denumite de către legiuitorul fiscal „**creanță fiscală accesorie**”¹⁴, adică dobânzi, penalități de întârziere, în cazul veniturilor fiscale centrale sau doar majorări de întârziere, în cazul veniturilor fiscale locale.

În afară de Decizia nr. 66/2021 a Completului pentru dezlegarea unor chestiuni de drept în materie penală¹⁵, Înalta Curte de Casație și Justiție a pronunțat și alte decizii care sunt utile pentru clarificarea condițiilor procesuale în care trebuie să acționeze persoana vătămată pentru recuperarea prejudiciului fiscal.

Prima decizie în acest sens este Decizia nr. 17/2015¹⁶ în care s-a stabilit că în cazul în care se angajează răspunderea penală a unui contribuabil, acesta va trebui **să acopere prejudiciul suferit de către partea civilă format din debitul principal și obligațiile fiscale accesorii stabilite în condițiile Codului de procedură fiscală, nefiind aplicabile dispozițiile O.G. nr. 2/2000 sau O.G. nr. 13/2011 în materia dobânzii legale**. Decizia este pronunțată în interpretarea și aplicarea unitară a dispozițiilor art. 19 C.proc.pen., care reglementează, așa cum am arătat, obiectul și exercitarea acțiunii civile, dispoziții considerate de instanța supremă ca norme generale în raport cu cele ale Legii nr. 241/2005, Codului fiscal și Codului de procedură fiscală în ceea ce privește calculul prejudiciului datorat statului¹⁷. Aceasta este, de altfel, decizia principală avută în vedere pentru respingerea sesizării prealabile prin Decizia nr. 44/2022, așa cum vom arăta în cele ce urmează în cadrul celei de-a treia secțiuni.

În ceea ce privește instanța competentă să soluționeze o acțiune civilă împotriva unui administrator al unei societăți pentru care nu s-a emis o decizie de angajare a răspunderii fiscale în condițiile art. 25 și 26 C.proc.fisc., instanța supremă a stabilit prin Decizia nr. 7/2018¹⁸

¹³ Art. 1 pct. 11 C.proc.fisc. prevede că creanța fiscală principală reprezintă „*dreptul la perceperea impozitelor, taxelor și contribuțiilor sociale, precum și dreptul contribuabilului la restituirea sumelor plătite fără a fi datorate și la rambursarea sumelor cuvenite, în situațiile și condițiile prevăzute de lege*”.

¹⁴ Art. 1 pct. 12 C.proc.fisc. prevede că creanța fiscală accesorie reprezintă „*dreptul la perceperea dobânzilor, penalităților sau majorărilor aferente unor creanțe fiscale principale, precum și dreptul contribuabilului de a primi dobânzi, în condițiile legii*”.

¹⁵ M.Of. nr. 87 din 28.01.2022.

¹⁶ Decizia nr. 17/2015 a Înaltei Curți de Casație și Justiție (M.Of. nr. 875 din 23 noiembrie 2015) referitoare la interpretarea și aplicarea unitară a dispozițiilor art. 19 C.proc.pen. prin care Completul competent să judece recursul în interesul legii stabilește că în cauzele penale având ca obiect infracțiunile de evaziune fiscală prevăzute în Legea nr. 241/2005, instanța, soluționând acțiunea civilă, dispune obligarea inculpatului condamnat pentru săvârșirea acestor infracțiuni la plata sumelor reprezentând obligația fiscală principală datorată și la plata sumelor reprezentând obligațiile fiscale accesorii datorate, în condițiile Codului de procedură fiscală.

¹⁷ Față de caracterul obligatoriu al Deciziei, nu vom comenta, în acest material, dacă acordarea penalităților în cadrul acțiunii civile exercitate în procesul penal este sau nu de natură să respecte izvorul delictual al reparației la care se referă art. 19 C.proc.pen.

¹⁸ Decizia nr. 7/2018 a Înaltei Curți de Casație și Justiție (M.Of. nr. 495 din 15 iunie 2018) privind examinarea recursului în interesul legii vizând stabilirea competenței materiale de soluționare a acțiunilor în despăgubiri formulate de Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin direcțiile generale regionale ale finanțelor publice,

că instanța civilă are competența soluționării unei acțiuni civile însă aplicând dispozițiile Codului de Procedură Fiscală în ceea ce privește regulile de determinare a prejudiciului¹⁹.

Din analiza prevederilor legale actuale ce se subsumează definițiilor referitoare la „obligația fiscală principală” și „obligația fiscală accesorie” precum și a deciziilor deja pronunțate de către instanța supremă rezultă că **prejudiciul în materie fiscală cuprinde contravaloarea impozitelor, taxelor și contribuțiilor neplătite sau plătite parțial de către contribuabil („obligația fiscală principală”) la care se adaugă accesoriile, respectiv dobânzile și penalitățile de întârziere sau, după caz, majorările de întârziere („obligația fiscală accesorie”).** Astfel conturată, noțiunea de „prejudiciu” în materie fiscală se suprapune cu cea din Codul de procedură penală, așa cum va fi explicată în cele ce urmează.

Menționăm totodată că în jurisprudența actuală nu există o referire la „penalitatea de nedeclarare”²⁰ prevăzută în Codul de procedură fiscală dar care nu a existat anterior anului 2016, care se datorează exclusiv în cazul veniturilor fiscale ce alimentează bugetul de stat, administrate de către organul fiscal central (ANAF). Această penalitate se stabilește de către organul fiscal central prin decizie de impunere atunci când contribuabilul nu a declarat sau a declarat incorect impozite, taxe sau contribuții sociale obligatorii. Având în vedere prevederile art. 176 alin. (4) C.proc.fisc. care stabilesc că penalitatea de întârziere nu se datorează atunci când se calculează penalitatea de nedeclarare este evident că prejudiciul stabilit de către organul fiscal în cazul angajării răspunderii fiscale poate cuprinde debitul principal și obligațiile accesorii compuse din dobânzi și penalitatea de nedeclarare.

Din perspectivă fiscală, prejudiciul pe care îl poate calcula organul fiscal central este compus din obligația fiscală principală (debitul principal) și obligațiile fiscale accesorii. Obligațiile fiscale accesorii sunt reglementate expres în Codul de Procedură Fiscală și nici organul fiscal și nici instanțele de judecată nu pot stabili cuantumul accesoriilor pe baza prevederilor legii civile în materia dobânzii legale. Astfel, prejudiciul poate fi format din:

- (i) cuantumul impozitelor, taxelor și contribuțiilor la care se adaugă dobânzi și penalități de întârziere, calculate în conformitate cu prevederile Codului de Procedură Fiscală, în cazul veniturilor fiscale centrale, sau
- (ii) cuantumul impozitelor, taxelor și contribuțiilor la care se adaugă dobânzi și penalități de nedeclarare, calculate în conformitate cu prevederile Codului de Procedură Fiscală, în cazul veniturilor fiscale centrale, sau
- (iii) cuantumul impozitelor sau taxelor la care se adaugă majorări de întârziere,

împotriva administratorului unei societăți înregistrate în registrul comerțului, în situația în care s-a dispus achitarea acestuia pentru săvârșirea infracțiunii prevăzute de art. 6 din Legea nr. 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările ulterioare, în sensul de a se determina dacă acțiunile având acest obiect sunt în competența instanței de contencios administrativ și fiscal sau în competența instanței civile.

¹⁹ În opinia noastră, situația avută în vedere în Decizia nr. 7/2018 nu ar trebui să mai existe în practica actuală a organului fiscal, întrucât organul fiscal are la dispoziție prevederile art. 25 și 26 C.proc.fisc., putând emite o decizie împotriva persoanei care răspunde solidar cu un contribuabil, decizia respectivă fiind act administrativ fiscal, cu toate consecințele legale ce decurg din această calificare. De altfel, în doctrină a fost exprimată și opinia potrivit căreia nu este posibilă constituirea ca parte civilă în cauzele penale având ca obiect infracțiuni de evaziune fiscală - a se vedea, în acest sens, I.M. Costea, *Evaziunea fiscală Legea nr. 241/2005 comentată și adnotată*, Ed. Hamangiu, București, 2019, p. 309. În sens contrar, având în vedere art. 150 alin. (3) C. pr. fisc., a se vedea *O. Bugnar-Coldea*, Art. 10 din Legea nr. 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale – trecut și prezent, *Revista Universul Juridic* nr. 7/2021, p. 86-122.

²⁰ Art. 11 pct. 34 C.proc.fisc. cuprinde definiția penalității de nedeclarare ca fiind „obligația fiscală accesorie reprezentând sancțiunea pentru nedeclararea sau declararea incorectă, în declarații de impunere, a impozitelor, taxelor și contribuțiilor sociale”.

calculate în conformitate cu prevederile Codului de Procedură Fiscală, în cazul veniturilor fiscale locale.

II. NOȚIUNEA DE „PREJUDICIU” ÎN MATERIE PENALĂ

Pentru a vedea ce se înțelege prin noțiunea de „prejudiciu” în materie penală în contextul măsurilor asigurătorii, vom analiza, mai întâi, natura și scopul acestora în procesul penal (1), sensul noțiunii în cadrul Codului de procedură penală și aparenta diferență față de noțiunea de „pagubă” din cuprinsul art. 249 C.proc.pen. (2), precum și înțelesul particular al prejudiciului în materia infracțiunii de evaziune fiscală (3).

1. Natura și scopul măsurilor asigurătorii în procesul penal

Tradițional, măsurile asigurătorii au fost definite de doctrină ca fiind măsuri procesuale care constau în indisponibilizarea, pe parcursul procesului penal, a bunurilor unor persoane, pentru ca acestea să nu le înstrăineze până la sfârșitul procesului penal și să devină insolabile²¹.

Art. 249 alin. (1) C.proc.pen. prevede că măsurile asigurătorii se iau asupra bunurilor care pot face obiectul confiscării speciale sau al confiscării extinse ori care pot servi la garantarea executării pedepsei amenzii sau a cheltuielilor judiciare ori a **reparării pagubei produse prin infracțiune**. În această din urmă situație, măsurile asigurătorii se iau fie din oficiu [uneori luarea acestora fiind obligatorie - art. 249 alin. (7) C.proc.pen.], fie la cererea părții civile.

Scopul luării măsurilor asigurătorii în vederea reparării pagubei produse prin infracțiune este de a garanta că, la finalul procesului penal, partea civilă se poate îndestula din bunurile persoanei care va fi obligată la repararea prejudiciului (inculpat sau parte responsabilă civilmente). Astfel văzut, acest scop nu poate fi disociat de obiectul acțiunii civile, astfel cum acesta este prevăzut la art. 19 alin. (1) C.proc.pen.: „*acțiunea civilă exercitată în cadrul procesului penal are ca obiect **tragerea la răspundere civilă delictuală** a persoanelor responsabile potrivit legii civile **pentru prejudiciul produs prin comiterea faptei care face obiectul acțiunii penale**” - subl. ns. În același sens sunt și considerentele instanței supreme din Decizia nr. 44/2022²².*

Se observă că temeiul acțiunii civile în procesul penal este doar unul delictual. Acest aspect va deveni relevant atunci când vom analiza natura și rolul accesoriilor fiscale și vom vedea interpretarea obligatorie privind posibilitatea acordării acestora în cadrul procesului penal, dacă inculpatul este condamnat pentru o infracțiune de evaziune fiscală.

2. Prejudiciul în sensul Codului de procedură penală. Noțiunea de „pagubă”

Lecturând dispozițiile art. 19 și cele ale art. 249 C.proc.pen., se constată că legiuitorul folosește două noțiuni aparent diferite: *prejudiciu* (în art. 19) și *pagubă* (art. 249). Prima noțiune este folosită și în art. 9 și 10 din Legea evaziunii fiscale și stă la baza unor confuzii cu

²¹ A se vedea, de exemplu, *I. Neagu*, *Tratat de procedură penală. Partea generală*, Ed. Universul Juridic, București, 2010, p. 622.

²² A se vedea par. 99-100.

privire la înțelesul corect al acestor termeni cu incidență asupra măsurilor asigurătorii, așa cum vom vedea în cele ce urmează.

În opinia noastră, având în vedere interpretarea istorică și teleologică a textelor din Codul de procedură penală, ele trebuie citite după cum urmează:

Art. 19 C.proc.pen. vorbește despre *prejudiciu* (material și moral), înțeles ca orice suferință a părții civile, la care inculpatul sau/și partea responsabilă civilmente pot fi obligați prin hotărârea instanței penale. Față de prevederile art. 19 alin. (5) C.proc.pen., prejudiciul include atât *damnum emergens*, cât și *lucrum cessans*. În acest context, trebuie menționat și faptul că legiuitorul, Codul de procedură penală adoptat în 2010, a înlocuit cu termenul „prejudiciu” noțiunea de „pagubă” folosită de art. 14 alin. (2) C.proc.pen. din 1968 [„Repararea pagubei se face potrivit dispozițiilor legii civile (...)”], tocmai pentru a alinia noile prevederi cu cele din materia răspunderii civile delictuale (art. 1349, art. 1381 și urm. C.civ.).

În schimb, legiuitorul nu a acordat aceeași atenție art. 249 C.proc.pen., care preia aproape în integritate prevederile art. 163 C.proc.pen. din 1968 (o dovadă în acest sens este faptul că se folosește noțiunea de *persoană responsabilă civilmente*, chiar la art. 249 alin. (5) C.proc.pen. în vigoare). Lipsa de interes pentru dispozițiile care reglementează măsurile asigurătorii a fost, de altfel, sancționată ulterior de Curtea Constituțională prin mai multe decizii²³ și a determinat modificări succesive ale textelor de lege. Aceasta nu înseamnă totuși că folosirea, în art. 249 alin. (1) și (5) C.proc.pen. a termenului de „pagubă” are vreo altă semnificație decât cea din art. 19 C.proc.pen., adică cea de prejudiciu²⁴ material sau chiar moral²⁵.

Rezultă așadar că tot ceea ce poate fi acordat părții civile în cadrul acțiunii civile exercitate în procesul penal poate fi „garantat”²⁶ prin luarea măsurilor asigurătorii, întrucât scopul acestora este tocmai repararea prejudiciului produs părții civile, aspect prin care se soluționează latura civilă a cauzei. Din această perspectivă, problema de drept este independentă, în realitate, de cazul particular al infracțiunilor de evaziune fiscală, întrucât **măsurile asigurătorii pot fi luate pentru a „garanta” întreg (eventualul) prejudiciu²⁷ care ar**

²³ A se vedea Decizia C.C.R. nr. 24 din 20 ianuarie 2016 (M.Of. nr.276 din 12.04.2016); Decizia C.C.R. nr. 354 din 22 mai 2018 (M.Of. nr. nr.579 din 09.07.2018).

²⁴ Menționăm că și Codul penal folosește ambele sintagme - prejudiciu [ex. în contextul circumstanței atenuante prevăzute de art. 75 alin. (1) lit.d)] și pagubă (ex. pentru definirea consecințelor deosebit de grave - art. 183 C.pen. ori în contextul mai multor infracțiuni contra patrimoniului), cu sensul deci de prejudiciu material.

²⁵ În același sens, a se vedea Trib. Sibiu, Secția penală, decizia nr. 31 din 11 iulie 2018 (www.rolii.ro). În opinia noastră, ori de câte ori legiuitorul a vrut să circumstanțieze acest termen, a făcut-o în mod expres, însă atunci când nu se precizează, referirea este una generală [în același sens sunt și dispozițiile art. 9 alin. (5) C.proc.pen. – care au în vedere, de regulă, chiar un prejudiciu moral; art. 119 alin. (2), art. 217 alin. (7), art. 274 alin. (3), art. 393 alin. (3) C.proc.pen. – în mod evident, obiectul deliberării nu se poate limita la prejudiciul material; art. 397 alin. (6) C.proc.pen.; art. 399 alin. (7) C.proc.pen.; art. 538 și urm C.proc.pen. – din nou, este vorba, de regulă, de un prejudiciu moral, așa cum de altfel rezultă și din denumirea capitolului]. A se vedea, pentru aceste aspecte, A.R. Trandafir, Comentariul art. 249 C.proc.pen., în *M. Udroi (coord.)*, Codul de procedură penală. Comentariu pe articole, ediția 4, Ed. CH Beck, București, 2022 (în curs de publicare).

²⁶ Folosim termenul între ghilimele, întrucât, deși este cel avut în vedere de Codul de procedură penală, măsura asigurătorie nu are, în realitate, valoarea unei garanții în sensul Codului civil, în sensul că nu oferă vreo prioritate în executare - în acest sens, a se vedea și Decizia nr. 2/2018 pronunțată de Înalta Curte de Casație și Justiție - Completul competent să judece recursul în interesul legii (M.Of. nr. 463 din 5 iunie 2018).

²⁷ Potrivit art. 249 alin. (5) C.proc.pen., măsurile asigurătorii se iau *până la concurența valorii probabile a pagubei*. Această valoare nu se determină întotdeauna în funcție de quantumul pretențiilor părții civile, ci de cea apreciată în concret de organul judiciar care înființează măsura, pe baza înscrisurilor și a celorlalte informații aflate la dosarul cauzei. Uneori însă, quantumul pretențiilor părții civile este chiar mai important decât ceea ce

trebuie să fie reparat de inculpat/partea responsabilă civilmente în urma obligării acestor persoane prin hotărârea judecătorească definitivă.

În același sens reține și Înalta Curte de Casație și Justiție în Decizia nr. 44/2022: „problema cu care a fost sesizată Înalta Curte de Casație și Justiție nu reprezintă o veritabilă chestiune de drept, deoarece nu există o neclaritate în ceea ce privește decelarea sensului noțiunii de „pagubă” din cuprinsul art. 249 alin. (5) din Codul de procedură penală, interpretarea coroborată a normei procesual penale cu dispozițiile art. 19 din Codul de procedură penală, astfel cum au fost interpretate prin Decizia Completului competent să judece recursul în interesul legii nr. 17/2015, fiind suficientă pentru a înțelege voința legiuitorului, fără a fi necesară o dezlegare din partea instanței supreme în procedura pronunțării unei hotărâri prealabile”²⁸.

3. Prejudiciul în materia evaziunii fiscale

Pentru a merge totuși mai departe cu analiza, în cazul particular al infracțiunilor de evaziune fiscală, se observă, într-adevăr, că, Legea evaziunii fiscale folosește doar noțiunea de „prejudiciu” în art. 9 și 10, cu sensul de obligații fiscale principale, adică suma pe care contribuabilul o datora statului cu titlul de impozite, taxe sau contribuții și de care a beneficiat prin comiterea infracțiunii de evaziune fiscală (cuantumul creanțelor fiscale **principale** deținute de stat). Concluzia rezultă din întreaga reglementare a infracțiunilor de evaziune fiscală, în special din art. 9 alin. (2) și (3) și art. 10 alin. (1) și (1¹) din această lege (și este relevantă doar în acest context), dar și din cele stabilite de instanța supremă în Decizia nr. 66/2021 a Completului pentru dezlegarea unor chestiuni de drept în materie penală, citată anterior: „dobânzile și penalitățile la care se referă art. 10 alin. (11) din Legea nr. 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale se aplică doar la **prejudiciul produs prin comiterea faptei**, fără a se lua în considerare majorarea cu 20% din baza de calcul”.

În această decizie, instanța supremă a adăugat câteva elemente care confirmă principiile și condițiile în care se angajează răspunderea fiscală prin aplicarea diverselor sancțiuni stabilite de către legiuitor. Curtea a reținut că: „În domeniul evaziunii fiscale, noțiunea de „prejudiciu” se află însă în strânsă corelație cu aceea de „obligație fiscală”, a cărei încălcare de către contribuabil, în condițiile frauduloase proprii incriminărilor prevăzute de art. 8 și 9 din Legea nr. 241/2005, afectează integritatea bugetului general consolidat. Aceasta deoarece cele două infracțiuni anterior menționate au ca obiect juridic relațiile sociale

a reținut instanța de fond; astfel, în jurisprudența instanței supreme s-a decis că „menținerea, în faza de judecată a apelului, a sechestrului asigurător instituit asupra bunurilor unei persoane, până la concurența valorii estimate a prejudiciului, iar nu până la concurența valorii stabilite în primă instanță, respectă condiția proporționalității cu scopul instituirii măsurii, respectiv garantarea acoperii integrale a pagubei presupus cauzate prin infracțiunea săvârșită” (a se vedea I.C.C.J., Secția penală, decizia nr. 486 din 18 mai 2021 (www.scj.ro)). Subliniem, în acest context, că situația este diferită de cea avută în vedere de Curtea Constituțională în Decizia nr. 867 din 14.12.2021 (M.Of. 325 din 01.04.2022), prin care a stabilit că este neconstituțională sintagma „cuantumul pretențiilor părții civile” cuprinsă în art.10 alin.(1) din Legea nr. 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, în redactarea anterioară modificării prin Legea nr. 55/2021, întrucât de acestea ar fi depins chiar răspunderea penală a inculpatului. În schimb, faptul că măsurile asigurătorii se iau până la *concurența valorii probabile a pagube* nu înseamnă, după cum am arătat, că organul judiciar este ținut de suma indicată în constituirea de parte civilă, aceasta nefiind singurul element de natură să orienteze respectivul organ în luarea măsurii asigurătorii.

²⁸ A se vedea par. 102.

referitoare la corecta stabilire și colectare a veniturilor bugetare, ambele incriminări presupunând încălcarea obligațiilor ce revin contribuabilului în materie financiar-fiscală sub aspectul evidențierii complete, declarării corecte și plății tuturor impozitelor, taxelor și contribuțiilor prevăzute de lege” și „diferența dintre sumele eventual plătite și cele real datorate de contribuabil - diferență decurgând din stabilirea cu rea-credință ori, după caz, din neevidențierea în documente legale sau nedeclararea în mod corect și complet a veniturilor realizate sau cheltuielilor efectuate - constituie pagubă bugetară în sens fiscal și, totodată, prejudiciu infracțional în sens penal, de a cărui acoperire integrală este condiționată, printre altele, incidența cauzei de impunitate prevăzută de art. 10 alin. (1¹) din Legea nr. 241/2005. Prin urmare, în domeniul evaziunii fiscale, sfera prejudiciului produs prin comiterea faptei ilicite este limitată la impozitele, taxele și contribuțiile prevăzute de lege, corespunzătoare obligațiilor fiscale principale încălcate fraudulos de către inculpat. Caracteristica acestor impozite, taxe și contribuții sociale este, printre altele, aceea că ele sunt obligatoriu datorate în baza legii, în situații expres reglementate, îndatorirea contribuabililor de a plăti aceste sume fiind, așadar, consacrată normativ cu caracter general și imperativ”.

Împrejurarea că prejudiciul în sensul Legii nr. 241/2005 se raportează doar la obligațiile fiscale principale nu este însă nicio noutate. Și în cazul unei infracțiuni „clasice” de prejudiciu, cum este înșelăciunea, de exemplu, pentru a stabili dacă fapta a produs consecințe deosebit de grave, de pildă, vom lua în calcul doar urmarea imediată (paguba) efectiv produsă, iar nu și dobânzile legale care curg între timp. Aceasta nu înseamnă însă că aceste dobânzi (*lucrum cessans*) nu vor putea fi acordate în cadrul acțiunii civile exercitate în procesul penal sau că nu vor putea fi instituite măsuri asigurătorii pentru dobânzile care au curs până la acel moment. Faptul că dobânzile au un caracter dinamic arată doar că măsura asigurătorie poate fi, eventual, extinsă pentru alte sume pe parcursul procesului penal, dar nu că nu poate fi luată *de plano* și cu privire la aceste sume.

4. Concluzie privind noțiunea de „prejudiciu” în materie penală

Pe baza celor analizate anterior, rezultă că nu există o suprapunere completă între noțiunea de „prejudiciu” („pagubă”) din Codul de procedură penală, în înțelesul explicat și cea de „prejudiciu” (produs prin comiterea faptei) în sensul Legii evaziunii fiscale: cea dintâi se referă la obiectul reparației din cadrul acțiunii civile, iar cea din urmă doar la obligațiile fiscale principale. Diferența specifică, în cazul particular al evaziunii fiscale, este dată de celelalte componente ale prejudiciului (în sensul Codului de procedură fiscală): dobânzi și penalități de întârziere, așa cum vom arăta în cele ce urmează. Se conturează așadar un al treilea înțeles al noțiunii de „prejudiciu”, cel reglementat în materie fiscală, al cărui raport cu noțiunile anterior explicate trebuie stabilit.

CONCLUZIE

Având în vedere toate argumentele arătate mai sus, astfel cum rezultă și din Decizia nr. 44/2022 pronunțată de Înalta Curte de Casație și Justiție - Completul pentru dezlegarea unor chestiuni de drept în materie penală, menționăm că:

- noțiunea de „prejudiciu” în sensul Legii nr. 241/2005, interpretată de instanța supremă ca bază de calcul a dobânzilor și penalităților, include doar obligațiile fiscale principale, iar nu și accesoriile. Acest aspect este relevant strict în vederea

incidenței dispozițiilor art. 9 alin. (2), (3) și art. 10 din respectiva lege, prin stabilirea bazei de calcul a dobânzilor și penalităților care sunt datorate conform acestor prevederi;

- noțiunea de „prejudiciu” în sensul Codului de procedură penală se raportează la obiectul acțiunii civile (art. 19 C.proc.pen.), care îi permite părții civile să obțină despăgubiri în condițiile legii civile, incluzând deci *damnum emergens* și *lucrum cessans*;
- potrivit jurisprudenței obligatorii a instanței supreme (Decizia nr. 17/2015 pronunțată în recurs în interesul legii), obiectul acțiunii civile în cazul infracțiunii de evaziune fiscală permite ca, în cazul în care se angajează răspunderea penală a unui contribuabil, acesta să fie obligat să acopere prejudiciul suferit de către persoana vătămată format din debitul principal și obligațiile fiscale accesorii stabilite în condițiile Codului de procedură fiscală;
- noțiunea de „pagubă” din cuprinsul art. 249 C.proc.pen. are același înțeles ca aceea de „prejudiciu” în sensul Codului de procedură penală, iar măsurile asigurătorii pot fi luate pentru a „garanta” întreaga sumă la care ar putea fi obligat inculpatul/parte responsabilă civilmente odată cu soluționarea acțiunii civile.

Pentru toate aceste motive, considerăm că **măsurile asigurătorii ce se pot lua într-o cauză penală, având ca obiect una dintre infracțiunile prevăzute la art. 6¹, 8 sau 9 din Legea evaziunii fiscale, asupra bunurilor suspectului sau inculpatului sau/și ale persoanei responsabile civilmente, pot avea în vedere atât acoperirea obligațiilor fiscale principale datorate, cât și a accesoriilor aferente acestora (dobânzi și penalități)**²⁹.

²⁹ Concluzia este în linia celor discutate la întâlnirea președinților secțiilor penale ale Înaltei Curți de Casație și Justiție și curților de apel, care a avut loc Curtea de Apel București, 16-17 mai 2019, reținându-se că „(...) participanții, în unanimitate, au apreciat că măsura asigurătorie luată pentru a garanta repararea pagubei produse prin infracțiune are în vedere atât *damnum emergens*, cât și *lucrum cessans*, și au fost de acord cu punctul de vedere al INM, în sensul că pentru ridicarea acesteia ca urmare a constatării că prejudiciul a fost acoperit este nevoie să se fi plătit atât debitul principal, cât și accesoriile fiscale” (a se vedea Minuta întâlnirii disponibilă la adresa http://inm-lex.ro/fisiere/d_2441/Minuta%20intalnire%20presedinti%20sectii%20penale%2016%2017%20mai%202019.pdf, p. 14-15).