

COLECȚIA FISCALITATE IMPOZITE TAXE

Valentina
Gherasim-Proca

ACȚIUNILE JUDICIARE ÎN MATERIE FISCALĂ

Acțiuni exercitate de autoritățile fiscale în cauzele penale cu prejudicii fiscale

VOLUMUL IV

CUPRINS

ABREVIERI	5
-----------------	---

CAPITOLUL I. RĂSPUNDEREA ÎN MATERIE FISCALĂ ÎN CAZUL FAPTELOR DE NATURĂ PENALĂ CU IMPLICAȚII FISCALE.....	7
--	---

Secțiunea I. Răspunderea în materie fiscală.....	7
--	---

1. Considerații generale privind răspunderea fiscală, formele sale și cumulul de răspunderi în materie fiscală	7
---	---

2. Noțiuni de bază care privesc răspunderea fiscală patrimonială din perspectiva prejudiciului fiscal	12
--	----

3. Considerații critice privind interpretarea unor dispoziții care reglementează infracțiuni de evaziune fiscală	16
---	----

4. Recuperarea prejudiciului fiscal și implicațiile asupra răspunderii penale în cazul infracțiunilor de evaziune fiscală – o nouă viziune a legiuitorului în Legea nr. 55/2021	23
---	----

Secțiunea a II-a. Confiscarea specială și confiscarea extinsă	30
---	----

1. Considerații generale privind confiscarea specială și confiscarea extinsă	30
---	----

2. Confiscarea extinsă în cazul infracțiunilor de evaziune fiscală	36
---	----

2.1. Sfera de aplicare	36
------------------------------	----

2.2. Condițiile generale și condițiile speciale	39
---	----

3. Coexistența măsurii de siguranță a confiscării speciale cu obligarea la plata despăgubirilor pentru acoperirea prejudiciului fiscal în cazul infracțiunilor de evaziune fiscală, contrabandă și spălare de bani	42
---	----

CAPITOLUL II. ELEMENTE DE PROCEDURĂ CARE PRIVESC SOLUȚIONAREA ACȚIUNII CIVILE ÎN CAUZELE PENALE CU PREJUDICIU FISCAL	54
--	----

Secțiunea I. Constatările organelor fiscale în cazul sesizării organelor de urmărire penală	54
--	----

1. Constatările organelor fiscale și sesizarea organelor de urmărire penală cu privire la fapte de natură penală cu implicații fiscale	54
--	----

2. Regimul juridic al actelor de sesizare a organelor de urmărire penală de către organele fiscale și al altor acte emise de organele fiscale.....	68
3. Declararea neconstituționalității dispozițiilor art. 350 alin. (1) C. pr. fisc., precum și a sintagmei „care constituie mijloace de probă” din cuprinsul art. 350 alin. (3) C. pr. fisc., cu referire la alin. (1) din același articol.....	73
Secțiunea a II-a. Aspecte care privesc competența în soluționarea litigiilor derivate din cauze penale cu prejudicii fiscale	75
1. Considerații generale privind acțiunea civilă exercitată în cadrul procesului penal.....	75
2. Probleme de competență apărute în cazul soluționării litigiilor derivate din cauze penale de către instanțele civile	82
Secțiunea a III-a. Prejudiciul fiscal în cauzele penale cu implicații fiscale	88
1. Necesitatea definirii exprese la nivel legislativ a noțiunii de prejudiciu fiscal	88
2. Evaluarea prejudiciului fiscal în cazul acțiunilor judiciare în materie fiscală de competența instanțelor penale.....	95
3. Decizii ale Înaltei Curți de Casație și Justiție cu caracter obligatoriu pentru determinarea prejudiciului fiscal.....	100
3.1. Aplicarea dobânzii fiscale	100
3.2. Aplicarea principiului proporționalității în cazul majorărilor de întârziere.....	104
3.3. Modul de aplicare a dobânzilor și penalităților pentru beneficiul cauzei de nepedepsire instituite prin Legea nr. 55/2021.....	108
CAPITOLUL III. EXECUTAREA HOTĂRÂRILOR JUDECĂTOREȘTI PRONUNȚATE DE INSTANȚELE PENALE ÎN CAUZELE CU IMPLICAȚII FISCALE.....	111
Secțiunea I. Considerații definitorii privind cadrul normativ și instituțional.....	111
1. Executarea silită a creanțelor bugetare stabilite prin hotărâri judecătorești pronunțate în materie penală	111
1.1. Cadrul legal care reglementează cazurile speciale de executare silită și problema modului de reglementare.....	111

1.2. Sfera de cuprindere a cazurilor speciale de executare silită și regimul juridic derogatoriu pentru începerea procedurii de executare silită.....	114
2. Aspecte relevante privind cadrul instituțional în care se realizează recuperarea creanțelor bugetare provenite din săvârșirea de infracțiuni.....	119
Secțiunea a II-a. Procedura de înregistrare, încasare și distribuire a sumelor reprezentând prejudicii fiscale.....	131
1. Element de ordin procedural privind înregistrarea în evidențele fiscale a sumelor reprezentând prejudicii fiscale și achitarea acestora.....	131
2. Particularități legate de distribuirea sumelor încasate cu titlu de prejudicii fiscale.....	136
3. Problematika modului de reglementare în cazul înlesnirilor la plată referitoare la prejudiciile fiscale rezultate din săvârșirea de infracțiuni.....	139
CONCLUZII.....	142
ANEXA NR. 1. Situația sumelor de bani confiscate și rezultate din valorificarea bunurilor intrate în proprietatea privată a statului în perioada 2017-2021, ca urmare a măsurilor de siguranță a confiscării speciale/confiscării extinse dispuse prin hotărâri judecătorești definitive pronunțate în materie penală.....	158
ANEXA NR. 2. Situația măsurilor privind confiscarea produsului infracțiunii și despăgubirile pentru repararea prejudiciilor dispuse de instanțele judecătorești în perioada 2017-2021.....	159
ANEXA NR. 3. Situația centralizată a măsurilor asigurătorii dispuse de unitățile de parchet din cadrul Ministerului Public în perioada 2017-2021.....	161
ANEXA NR. 4. Situația centralizată a sumelor plătite în mod voluntar în cauzele penale de evaziune fiscală în perioada 2017-2021, în temeiul art. 10 din Legea nr. 241/2005.....	163
BIBLIOGRAFIE.....	165

Valentina
Gherasim-Proca

ACȚIUNILE JUDICIARE
ÎN MATERIE FISCALĂ

**Acțiuni exercitate
de autoritățile fiscale
în cauzele penale
cu prejudicii fiscale**

VOLUMUL IV

UNIVERSUL JURIDIC
BUCUREȘTI
2024

CAPITOLUL I

Răspunderea în materie fiscală în cazul faptelor de natură penală cu implicații fiscale

Secțiunea I

Răspunderea în materie fiscală

1. Considerații generale privind răspunderea fiscală, formele sale și cumulumul de răspunderi în materie fiscală

Răspunderea fiscală reprezintă acea formă de răspundere juridică care rezultă din nerespectarea de către contribuabili/plătitori, precum și de către alte persoane care au calitatea de subiecte ale raporturilor juridice fiscale a obligațiilor prevăzute de legislația fiscală și legislația contabilă cu implicații fiscale.

Conceptul de „răspundere fiscală” este rareori folosit în această formulă de exprimare în doctrina specializată, deși sintagma „răspundere fiscală” este cea mai exactă și mai completă, fiind atotcuprinzătoare atunci când se discută de răspunderea cauzată de încălcarea normelor de drept din legislația fiscală și legislația contabilă cu implicații fiscale¹.

Spre exemplificare, în doctrina specializată s-a făcut referire la „răspunderea fiscală *stricto sensu*”, în cazul în care a fost abordat subiectul răspunderii în materie fiscală, sens în care s-a reținut: „Identificăm o primă formă de răspundere fiscală, pseudo-echivalentul răspunderii contractuale, materializată în sancțiuni specifice pentru neîndeplinirea obligațiilor patrimoniale (*sic!*) și anume domeniul de reglementare al Capitolului III, Titlul VII”².

¹ Aspecte relevante din cauzistica judiciară recentă referitoare la răspunderea penală și răspunderea civilă delictuală în materie fiscală se regăsesc în V. Gherasim-Proca, *Litigii fiscale. Practică judiciară relevantă*, vol. I – *Cadrul normativ și conceptual specific litigiilor fiscale*, Ed. Universul Juridic, București, 2024, pp. 192-253, vol. III – *Recuperarea creanțelor fiscale și răspunderea civilă delictuală în materie fiscală*, Ed. Universul Juridic, București, 2024, pp. 119-277, și vol. IV – *Acțiuni civile exercitate de autoritățile fiscale în procesele penale de evaziune fiscală*, Ed. Universul Juridic, București, 2024.

² I.M. Costea, *Controlul fiscal*, Ed. Hamangiu, București, 2017, p. 41.

În domeniul fiscal, ca și în alte domenii care sunt supuse regulilor de drept public, pot fi conceptualizate trei forme concrete de răspundere a persoanelor care au obligații în raporturile juridice fiscale, și anume: răspunderea patrimonială, răspunderea contravențională și răspunderea penală. Raportând aceste forme de răspundere strict la domeniul raporturilor juridice fiscale, se poate vorbi de *răspunderea fiscală patrimonială, răspunderea fiscală contravențională și răspunderea fiscală penală*.

Răspunderea pentru diferențele de impozite, taxe și contribuții sociale și pentru accesoriile fiscale datorate în cazul acestor diferențe, precum și pentru neachitarea în termenul de scadență a obligațiilor fiscale principale, accesoriile fiscale constând în dobânzi fiscale, penalități de întârziere și penalități de nedeclarare sau, după caz, în majorări de întârziere, poate fi considerată principala formă de răspundere fiscală, și anume răspunderea patrimonială.

Raportat la criteriul modului în care poate fi stabilită răspunderea patrimonială în cazul raporturilor juridice fiscale și la cauzele sale generatoare, pot fi considerate forme specifice ale acestei răspunderi:

a) *răspunderea administrativă fiscală*, ce este stabilită în procedură administrativă prin emiterea de către organele fiscale de decizii de impunere și de alte acte administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, prin care se stabilesc diferențe de obligații fiscale principale și obligații fiscale accesorii, acte ce pot face obiectul contestațiilor administrative și judiciare³;

b) *răspunderea civilă delictuală în materie fiscală*, categorie în care pot fi încadrate, spre exemplu, răspunderea civilă delictuală derivată din cauzele penale cu implicații fiscale, răspunderea solidară în cazurile prevăzute de Codul de procedură fiscală, răspunderea patrimonială pentru intrarea în insolvență reglementată de Legea nr. 85/2014⁴.

De observat că răspunderea solidară în cazurile prevăzute de Codul de procedură fiscală reprezintă tot o formă specială de răspundere civilă delictuală. Cu toate acestea, spre deosebire de celelalte forme speciale de răspundere civilă delictuală în materie fiscală, care implică în mod obligatoriu formularea unei acțiuni la instanța civilă, stabilirea răspunderii solidară se

³ Aspecte relevante din cazuistica judiciară recentă referitoare la stabilirea de către organele fiscale de diferențe de obligații fiscale principale și obligații fiscale accesorii și la contestarea actelor administrative fiscale prin care au fost stabilite se regăsesc în V. Gherasim-Proca, *Litigii fiscale. Practică judiciară relevantă*, vol. I, op. cit., pp. 14-66, 71-93, 126-192, 254-336, și vol. II – *Contestarea actelor administrative fiscale*, Ed. Universul Juridic, București, 2024.

⁴ Legea nr. 85/2014 privind procedurile de prevenire a insolvenței și de insolvență, publicată în M. Of. nr. 466/25.06.2014.

realizează în mod direct de către organele de executare silită fiscală, respectiv prin emiterea unei decizii de răspundere solidară ce poate fi contestată⁵ în condițiile prevăzute pentru titlurile de creanță fiscală.

Faptele generatoare de răspundere patrimonială în materie fiscală pot să prezinte, în unele situații, trăsături care conduc și la alte forme de răspundere în domeniul fiscal, cum sunt răspunderea contravențională și răspunderea penală. În astfel de cazuri, contribuabilul va suporta consecințele formelor de răspundere fiscală, astfel cum au fost identificate și dovedite, fiind posibil cumulul răspunderii patrimoniale cu răspunderea contravențională, respectiv cumulul răspunderii patrimoniale cu răspunderea penală⁶. Spre exemplu, în cazul infracțiunii de contrabandă este posibilă, în condițiile legii, cumularea măsurii de siguranță a confiscării speciale a bunurilor de contrabandă cu obligarea la plata datoriei vamale calculate la valoarea acestor bunuri, fapta inculpatului constituind temei atât pentru răspunderea penală, cât și pentru răspunderea fiscală patrimonială cauzată de sustragerea de la plata datoriei vamale⁷.

În cazul în care legiuitorul a considerat că nu se impune cumulul răspunderii contravenționale cu răspunderea patrimonială, a prevăzut în mod expres acest lucru. Spre exemplu, în cazul nerespectării de către contribuabil a dispozițiilor legale privind regimul declarativ, legiuitorul a prevăzut în mod

⁵ Elemente relevante din cazuistica judiciară recentă referitoare la emiterea și contestarea deciziilor de stabilire a răspunderii solidare se regăsesc în V. Gherasim-Proca, *Litigii fiscale. Practică judiciară relevantă*, vol. I, *op. cit.*, pp. 94-105, și vol. III, *op. cit.*, pp. 119-176.

⁶ Aspecte relevante din cazuistica judiciară recentă referitoare la problema cumulului de răspunderi în cazul în care se dispune clasarea cauzei penale și modul în care se realizează verificarea incidenței principiului *ne bis in idem* se regăsesc în V. Gherasim-Proca, *Litigii fiscale. Practică judiciară relevantă*, vol. I, *op. cit.*, pp. 113-121, 262-269.

⁷ Cu privire la această problematică a cumulului de măsuri și obligații care pot fi dispuse în cazul infracțiunii de contrabandă, ÎCCJ – Completul pentru dezlegarea unor chestiuni de drept în materie penală a precizat în considerentele Deciziei nr. 11/2015 că: „Confiscarea bunurilor nu înlătură și nici nu înlocuiește plata sumelor datorate cu titlu de taxe și impozite către stat. Confiscarea bunurilor ce au făcut obiectul infracțiunii de contrabandă nu echivalează cu stingerea datoriei vamale. Faptul că, prin confiscare, bunurile nu mai intră în circuitul economic, nu influențează acordarea despăgubirilor, cumularea celor două măsuri având un fundament legal, întemeiat pe rațiuni de politică penală, atât la nivel statal, cât și la nivel comunitar, de combatere a practicilor evazioniste, în general, și a contrabandei, în mod special, motiv pentru care nu se poate considera că statul ar realiza o îmbogățire fără just temei”.