

DECIZIE Nr. 17/2015 din 5 octombrie 2015

**EMITENT: ÎNALTA CURTE DE CASAȚIE ȘI JUSTIȚIE - COMPLETUL COMPETENT
SĂ JUDECE RECURSUL ÎN INTERESUL LEGII**

PUBLICATĂ ÎN: MONITORUL OFICIAL NR. 875 din 23 noiembrie 2015

**ÎNALTA CURTE DE CASAȚIE ȘI JUSTIȚIE
COMPLETUL COMPETENT SĂ JUDECE RECURSUL ÎN INTERESUL LEGII**

DECIZIA Nr. 17

din 5 octombrie 2015

Dosar nr. 14/2015

Livia Doina Stanciu - președintele Înaltei Curți de Casație și Justiție,
președintele completului

Mirela Sorina Popescu - președintele Secției penale

Lavinia Curelea - președintele Secției I civile

Roxana Popa - președintele delegat al Secției a II-a civile

Ionel Barbă - președintele Secției de contencios administrativ
și fiscal

Dragu Crețu - judecător la Secția I civilă

Raluca Moglan - judecător la Secția I civilă

Simona Gina Pietreanu - judecător la Secția I civilă

Carmen Elena Popoiag - judecător la Secția I civilă

Rodica Susanu - judecător la Secția I civilă, judecător-raportor

Marian Budă - judecător la Secția a II-a civilă

Rodica Zaharia - judecător la Secția a II-a civilă

Nela Petrișor - judecător la Secția a II-a civilă

Minodora Condoiu - judecător la Secția a II-a civilă

Cosmin Horia Mihăianu - judecător la Secția a II-a civilă

Simona Camelia Marcu - judecător la Secția de contencios administrativ

și fiscal

Eugenia Marin - judecător la Secția de contencios administrativ

și fiscal, judecător-raportor

Iuliana Măiereanu - judecător la Secția de contencios administrativ

și fiscal

Luiza Maria Păun - judecător la Secția de contencios administrativ

și fiscal

Liliana Vișan - judecător la Secția de contencios administrativ

și fiscal

Maricela Cobzariu - judecător la Secția penală

Silvia Cerbu - judecător la Secția penală, judecător-raportor

Marius Dan Foitoș - judecător la Secția penală

Simona Daniela Encean - judecător la Secția penală

Angela Dragne - judecător la Secția penală

Completul competent să judece recursul în interesul legii ce formează obiectul Dosarului nr. 13/2014 este legal constituit, conform dispozițiilor art. 473 alin. (1) din Codul de procedură penală și conform art. 27² alin. (2) lit. b) din Regulamentul privind organizarea și funcționarea administrativă a Înaltei Curți de Casație și Justiție.

Ședința este prezidată de către președintele Înaltei Curți de Casație și Justiție, doamna judecător Livia Doina Stanciu.

La ședința de judecată participă domnul Cosmin Grancea, procuror în cadrul Biroului de reprezentare, Serviciul judiciar penal, Secția juridică din cadrul Parchetului de pe lângă Înalta Curte de Casație și Justiție.

La ședința de judecată participă doamna Veronica Junger, magistrat-asistent în cadrul Completului pentru soluționarea recursurilor în interesul legii, conform art. 27³ din Regulamentul privind organizarea și funcționarea administrativă a Înaltei Curți de Casație și Justiție.

Înalta Curte de Casație și Justiție - Completul competent să judece recursul în interesul legii a luat în examinare recursul în interesul legii declarat de procurorul general al Parchetului de pe lângă Înalta Curte de Casație și Justiție privind modul de soluționare a laturii civile în cazul condamnării inculpaților pentru infracțiuni de evaziune fiscală prevăzute în Legea nr. 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu

modificările ulterioare, în sensul de a lămuri dacă, dezlegând acțiunea civilă, instanța urmează a dispune obligarea inculpatului condamnat pentru săvârșirea acestor infracțiuni fie la plata sumelor reprezentând obligația fiscală principală datorată și la plata sumelor reprezentând obligațiile fiscale accesorii datorate, în condițiile Codului de procedură fiscală, fie la plata sumelor constând în creanța principală datorată și la plata dobânzii legale aferente, potrivit art. 1.088 din Codul civil.

Reprezentantul procurorului general, domnul procuror Cosmin Grancea, a arătat că în practica judiciară națională nu există un punct de vedere unitar cu privire la modul de soluționare a laturii civile în cauzele penale având ca obiect infracțiuni de evaziune fiscală prevăzute în Legea nr. 241/2005.

Astfel, a precizat că, într-o primă orientare a practicii, majoritară, instanțele, pronunțând condamnarea inculpaților pentru săvârșirea infracțiunilor de evaziune fiscală prevăzute de Legea nr. 241/2005, i-au obligat pe aceștia la plata către statul român, reprezentat prin Agenția Națională de Administrare Fiscală, a prejudiciului cauzat, constând din creanța principală datorată, la care s-au adăugat dobânda calculată până la achitarea integrală a creanței principale și penalitățile de întârziere aferente.

Totodată, într-o a doua orientare a practicii, minoritară, instanțele au dispus obligarea inculpaților condamnați pentru săvârșirea infracțiunilor de evaziune fiscală prevăzute de Legea nr. 241/2005 la plata prejudiciului cauzat, constând în creanța principală datorată, la care s-a adăugat dobânda legală aferentă creanței principale, calculată până la achitarea integrală.

Punctul de vedere al reprezentantului procurorului general al Parchetului de pe lângă Înalta Curte de Casație și Justiție este că soluția corectă corespunde orientării majoritare conturate în practica instanțelor judecătorești.

În acest sens, a invocat, în primul rând, dispozițiile art. 1 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare (denumită în continuare "Codul de procedură fiscală"), care menționează că obiectul codului este de a reglementa drepturile și obligațiile părților din raporturile juridice fiscale privind administrarea impozitelor și taxelor datorate bugetului de stat și bugetelor locale, prevăzute de Codul fiscal. A mai invocat și textul art. 2 alin. (2) din Codul de procedură fiscală, care stabilește că procedura de drept comun pentru administrarea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat este cea prevăzută de Codul de procedură fiscală.

S-a referit la art. 119 alin. (1) din Codul de procedură fiscală, care 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", observând că, prin raportarea acestor dispoziții la textul art. 2 alin. (2) din același cod, anterior menționat, rezultă că în cazul condamnării inculpaților pentru săvârșirea infracțiunilor de evaziune fiscală prevăzute de Legea nr. 241/2005, aceștia trebuie obligați la plata unui prejudiciu constând în obligația fiscală principală la care se adaugă dobânzi și penalități de întârziere.

În opinia reprezentantului Ministerului Public, soluțiile dispuse de instanțe în cadrul opiniei minoritare au ca efect inaplicabilitatea textelor art. 120 alin. (1) și art. 120¹ din Codul de procedură fiscală, dar și crearea unui climat de incertitudine juridică și a unor consecințe discriminatorii, constând în aceea că o persoană care nu își achită obligațiile fiscale, fără a proceda la ascunderea bunurilor sau a surselor impozabile, va achita, pe lângă suma datorată, dobânzi și penalități de întârziere în condițiile Codului de procedură fiscală, pe când o persoană care recurge la astfel de acțiuni ce întrunesc conținutul constitutiv al infracțiunii de evaziune fiscală ar urma să fie obligată, urmare condamnării, în mod paradoxal, la plata unei sume constând în cuantumul obligației fiscale principale datorate, la care s-ar adăuga doar cuantumul dobânzii legale.

În concluzie, a solicitat admiterea recursului în interesul legii formulat de procurorul general al Parchetului de pe lângă Înalta Curte de Casație și Justiție vizând modul de soluționare a laturii civile în cazul condamnării inculpaților pentru infracțiuni de evaziune fiscală și pronunțarea unei decizii prin care să se stabilească faptul că, în cauzele penale având ca obiect infracțiuni de evaziune fiscală prevăzute în Legea nr. 241/2005, instanța, soluționând acțiunea civilă, va dispune obligarea inculpatului condamnat pentru săvârșirea acestor infracțiuni la plata prejudiciului cauzat cu dobânzi și penalități de întârziere, calculate conform Codului de procedură fiscală.

Președintele completului, doamna judecătoare Livia Doina Stanciu, președintele Înaltei Curți de Casație și Justiție, constatând că nu sunt întrebări de formulat din partea membrilor completului, a declarat dezbaterile închise, iar completul de judecată a rămas în pronunțare asupra recursului în interesul legii.

ÎNALTA CURTE,

deliberând asupra recursului în interesul legii, constată următoarele:

I. Problema de drept care a generat practica neunitară

1. Prin recursul în interesul legii formulat de către procurorul general al Parchetului de pe lângă Înalta Curte de Casație și Justiție s-a arătat că în practica judiciară națională nu există un punct de vedere unitar cu privire la modul de soluționare a laturii civile în cauzele penale având ca obiect infracțiunile de evaziune fiscală prevăzute în Legea nr. 241/2005.

2. Astfel, s-a menționat că instanțele judecătorești, pronunțând condamnări pentru săvârșirea unor astfel de infracțiuni, au obligat inculpații fie la plata către statul român, reprezentat prin Agenția Națională de Administrare Fiscală, a prejudiciului constând din debitul principal plus obligații fiscale accesorii reprezentate de dobânzi, penalități și majorări de întârziere, calculate începând de la data scadenței debitului principal până la achitarea integrală a acestuia, fie a prejudiciului constând din debitul principal plus dobânda legală aferentă debitului, calculată până la achitarea integrală a sumei datorate.

II. Examenul jurisprudențial

3. Procurorul general al Parchetului de pe lângă Înalta Curte de Casație și Justiție a învederat că, în urma verificării jurisprudenței la nivel național referitor la modul de soluționare a laturii civile în cauzele penale având ca obiect infracțiunile de evaziune fiscală prevăzute în Legea nr. 241/2005 s-au evidențiat două orientări, conturându-se un caracter neunitar al practicii judiciare.

III. Soluțiile pronunțate de instanțele judecătorești

4. Într-o primă orientare a practicii, majoritară (anexa I la cererea de recurs în interesul legii formulată de procurorul general al Parchetului de pe lângă Înalta Curte de Casație și Justiție), instanțele, pronunțând condamnarea inculpaților pentru săvârșirea infracțiunilor de evaziune fiscală prevăzute în Legea nr. 241/2005, i-au obligat pe aceștia la plata către statul român, reprezentat prin Agenția Națională de Administrare Fiscală, a debitului principal datorat, la care s-au adăugat obligații fiscale accesorii, constând fie din dobânda calculată până la achitarea integrală a acesteia, plus penalitățile de întârziere aferente, fie din majorări de întârziere.

4.1. În susținerea acestui punct de vedere s-au avut în vedere dispozițiile art. 120, 120¹ și 124¹ din Codul de procedură fiscală, în raport cu care s-a apreciat că inculpații condamnați pentru săvârșirea infracțiunilor de evaziune fiscală urmează să suporte și plata obligațiilor fiscale accesorii sumei datorate - respectiv dobânzi, penalități și majorări de întârziere, începând de la data scadenței până la achitarea efectivă a debitului, în baza principiului reparării integrale a prejudiciului ce guvernează materia răspunderii civile delictuale.

5. Într-o a doua orientare a practicii, minoritară (anexa II la cererea de recurs în interesul legii formulată de procurorul general al Parchetului de pe lângă Înalta Curte de Casație și Justiție), instanțele au dispus obligarea inculpaților condamnați pentru săvârșirea infracțiunilor de evaziune fiscală prevăzute în Legea nr. 241/2005 la plata debitului principal datorat, la care s-a adăugat dobânda legală aferentă acestuia, calculată până la achitarea sa integrală.

5.1. Aceste instanțe au apreciat că în sarcina inculpaților nu pot fi reținute dobânzile, majorările și penalitățile de întârziere prevăzute de Codul de procedură fiscală, întrucât singurele sume ce pot însoți creanța principală sunt cele corespunzătoare dobânzii legale, în considerarea dispozițiilor art. 1088 din Codul civil (1864). S-a apreciat, totodată, că în caz contrar s-ar încălca principiul egalității persoanelor în fața legii și autorităților publice, consfințit de Constituție și de Legea nr. 304/2004 privind organizarea judiciară, republicată, cu modificările și completările ulterioare, cât timp unei categorii aparte de creditori - în cazul de față, statul român - i s-ar recunoaște dreptul de a obține plata unor sume diferite față de cele ce se acordă în mod obișnuit, în cadrul procesului penal.

IV. Opinia procurorului general al Parchetului de pe lângă Înalta Curte de Casație și Justiție este că, în cazul condamnării inculpaților pentru săvârșirea infracțiunilor de evaziune fiscală prevăzute în Legea nr. 241/2005, instanțele de judecată, soluționând latura civilă, trebuie să dispună obligarea acestora la plata debitului principal datorat, plus dobânzi și penalități de întârziere, calculate până la achitarea debitului, conform Codului de procedură fiscală.

V. Raportul asupra recursului în interesul legii

6. Prin raportul întocmit în cauză, judecătorii-raportori au apreciat ca fiind admisibilă sesizarea referitoare la modul de soluționare a laturii civile în cazul condamnării inculpaților pentru infracțiuni de evaziune fiscală, având în vedere că este îndeplinită atât condiția impusă de art. 471 alin. (1) din Codul de procedură penală referitoare la calitatea procesuală activă a titularului sesizării, cât și condiția de admisibilitate prevăzută de art. 472 din Codul de procedură penală, întrucât jurisprudența atașată actului de sesizare relevă soluționarea în mod diferit, prin hotărâri judecătorești definitive, a problemelor de drept care fac obiectul judecății.

7. Totodată, judecătorii-raportori au concluzionat că, pronunțând condamnarea inculpaților pentru săvârșirea infracțiunilor de evaziune fiscală prevăzute în Legea nr. 241/2005, în soluționarea laturii civile a cauzei se pot acorda doar accesoriile fiscale ale creanței fiscale principale, nu și dobânda legală prevăzută de Ordonanța Guvernului nr. 9/2000 privind nivelul dobânzii legale pentru obligații bănești, respectiv de Ordonanța Guvernului nr. 13/2011 privind dobânda legală remuneratorie și penalizatoare pentru obligații bănești, precum și pentru reglementarea unor măsuri financiar-fiscale în domeniul bancar, aprobată prin Legea nr. 43/2012, cu completările ulterioare, pentru raporturile de drept privat.

8. În esență, judecătorii-raportori au arătat că din interpretarea și aplicarea unitară a dispozițiilor art. 19 din Codul de procedură penală, se poate stabili că, în cauzele penale având ca obiect infracțiunile de evaziune fiscală prevăzute de Legea nr. 241/2005, instanța, soluționând acțiunea civilă, dispune obligarea inculpatului condamnat pentru săvârșirea acestor infracțiuni să plătească atât sumele reprezentând obligația fiscală principală datorată, cât și sumele reprezentând obligațiile fiscale accesorii datorate, constând în dobânzi, penalități și majorări de întârziere, după caz, calculate începând de la data scadenței obligației principale, până la achitarea sa efectivă.

VI. Înalta Curte de Casație și Justiție, examinând sesizarea cu recurs în interesul legii, raportul întocmit de judecătorii-raportori și dispozițiile legale ce se solicită a fi interpretate în mod unitar, reține următoarele:

9. Înalta Curte a fost legal sesizată, fiind îndeplinite cerințele impuse de dispozițiile art. 471 și 472 din Codul de procedură penală referitoare la titularul sesizării și la depunerea hotărârilor definitive ce atestă existența unei jurisprudențe neunitare relativ la problema de

drept ce se cere a fi interpretată.

10. Astfel cum se arată în sesizarea procurorului general al Parchetului de pe lângă Înalta Curte de Casație și Justiție, practica neunitară ce formează obiectul recursului în interesul legii a fost generată de modul diferit de soluționare a laturii civile în cauzele penale având ca obiect judecarea și condamnarea inculpaților pentru săvârșirea infracțiunii de evaziune fiscală, în practica instanțelor de judecată fiind conturate două orientări:

11. Într-o primă orientare a practicii, majoritară, instanțele, pronunțând condamnarea inculpaților pentru săvârșirea infracțiunilor de evaziune fiscală prevăzute în Legea nr. 241/2005, i-au obligat pe aceștia la plata către statul român, reprezentat prin Agenția Națională de Administrare Fiscală, a debitului principal datorat, la care s-au adăugat obligațiile fiscale accesorii, constând din dobânda calculată până la achitarea integrală a acesteia plus penalitățile de întârziere aferente sau din majorări de întârziere.

12. Într-o a doua orientare a practicii, minoritară, instanțele au dispus obligarea inculpaților condamnați la plata debitului principal datorat, la care s-a adăugat dobânda legală aferentă acestuia, calculată până la achitarea sa integrală.

13. Textele de lege incidente sunt următoarele:

- Legea nr. 135/2010 privind Codul de procedură penală, cu modificările și completările ulterioare (denumită în continuare "Codul de procedură penală"):

Art. 19 alin. (1): "(1) 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." [...]

Art. 19 alin. (5): "(5) Repararea prejudiciului material și moral se face potrivit dispozițiilor legii civile."

- Legea nr. 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările ulterioare:

Art. 1: "Art. 1. - Prezenta lege instituie măsuri de prevenire și combatere a infracțiunilor de evaziune fiscală și a unor infracțiuni aflate în legătură cu acestea."

Art. 2: "Art. 2. - În înțelesul prezentei legi, termenii și expresiile de mai jos se definesc după cum urmează:

a) buget general consolidat - ansamblul tuturor bugetelor publice, componente ale sistemului bugetar, agregate și consolidate pentru a forma un întreg;

b) contribuabil - orice persoană fizică ori juridică sau orice altă entitate fără personalitate juridică care datorează impozite, taxe, contribuții și alte sume bugetului general consolidat; [...]

e) obligații fiscale - obligațiile prevăzute de Codul fiscal și de Codul de procedură fiscală;"

- Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

Art. 1 alin. (1): "(1) Prezentul cod 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."

Art. 2 alin. (2): "(2) Prezentul cod constituie procedura de drept comun pentru administrarea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat."

Art. 21 alin. (1): "(1) Creanțele fiscale reprezintă drepturi patrimoniale care, potrivit legii, rezultă din raporturile de drept material fiscal."

Art. 119 alin. (1): "Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere."

- Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

Art. 1 alin. (2): "(2) Cadrul legal de administrare a impozitelor și taxelor reglementate de prezentul cod este stabilit prin legislația privind procedurile fiscale."

Art. 1 alin. (3): "(3) În materie fiscală, dispozițiile prezentului cod prevalează asupra oricăror prevederi din alte acte normative, în caz de conflict între acestea aplicându-se dispozițiile Codului fiscal."

14. Potrivit dispozițiilor art. 19 alin. (1) și (5) din Codul de procedură penală, "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", respectiv "repararea prejudiciului material și moral se face potrivit dispozițiilor legii civile".

15. "Dispozițiile legii civile" la care face trimitere textul de lege citat anterior sunt dispozițiile art. 998 din Codul civil din 1864, care dispun că "orice faptă a omului, care cauzează altuia prejudiciu, obligă pe acela din a cărui greșeală s-a ocazionat a-l repara", respectiv dispozițiile art. 1.357 alin. (1) din Legea nr. 287/2009 privind Codul civil, republicată, cu modificările ulterioare, potrivit căror "cel care cauzează altuia un prejudiciu printr-o faptă ilicită, săvârșită cu vinovăție, este obligat să îl repara", texte ce constituie sediul materiei răspunderii civile delictuale.

16. Textul de lege menționat relevă caracterul accesoriu al acțiunii civile în raport cu acțiunea penală, dar și particularitatea acțiunii civile exercitate în cadrul procesului penal care își are sursa într-un prejudiciu cauzat printr-o infracțiune, aceeași infracțiune cu privire la care a fost pusă în mișcare acțiunea penală.

17. Referirea expresă la răspunderea civilă delictuală din textul art. 19 alin. (1) din Codul de procedură penală s-a impus pentru a se sublinia originea ex delictu, și nu ex contractu a răspunderii civile, ipoteză care conferă acțiunii civile și prejudiciului o fizionomie distinctă, particulară, în raport cu natura infracțiunii ce constituie temeiul acțiunii penale.

18. Problema de drept ce urmează a fi dezlegată în prezentul recurs în interesul legii este aceea dacă în cazul infracțiunilor de evaziune fiscală reglementate de Legea nr. 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările ulterioare, soluționarea laturii civile se face potrivit dispozițiilor legii civile, respectiv Codului civil, sau conform prevederilor Codului de procedură fiscală, ca lege specială.

19. Pentru rezolvarea acestei probleme vor fi avute în vedere două categorii de argumente:

- argumente ce vizează natura infracțiunii, respectiv scopul incriminării infracțiunii de evaziune fiscală;

- argumente ce rezultă din aplicarea raportului dintre legea generală-legea specială.

20. Argumente ce vizează natura infracțiunii, respectiv scopul incriminării infracțiunii de evaziune fiscală

20.1. Dacă temeiul răspunderii penale îl constituie o infracțiune de evaziune fiscală, acțiunea civilă, având caracter accesoriu, se raportează la natura infracțiunii, la scopul incriminării evaziunii fiscale.

20.2. Legea nr. 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale (publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 672 din 27 iulie 2005, cu modificările ulterioare) a instituit, așa cum prevede chiar art. 1, măsuri de combatere a infracțiunilor de evaziune-fiscală și a unor infracțiuni aflate în legătură cu aceasta, iar în art. 2 au fost definiți termeni și expresii, cum ar fi:

- buget general consolidat - ansamblul tuturor bugetelor publice, componente ale sistemului bugetar, agregate și consolidate pentru a forma un întreg;

- contribuabil - orice persoană fizică ori juridică sau orice altă entitate fără personalitate juridică care datorează impozite, taxe, contribuții și alte sume bugetului general consolidat;

- documente legale - 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;

- obligații fiscale - obligațiile prevăzute de Codul fiscal și de Codul de procedură fiscală.

20.3. Odată cu intrarea în vigoare a Legii nr. 241/2005 în august 2005 au fost abrogate prevederile art. 188 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, și Legea nr. 87/1994 pentru combaterea evaziunii fiscale, cu modificările ulterioare.

20.4. Chiar în Nota de fundamentare a Legii nr. 241/2005 s-a invocat necesitatea unei noi reglementări penale în materie datorită valorii considerabile a prejudiciilor pe care evaziunea fiscală le aduce bugetului general consolidat, dar și relativa lipsă de coerență a legislației aplicabile în materie.

20.5. Așa cum se poate observa și cum s-a precizat expres în Nota de fundamentare a

Legii nr. 241/2005, această lege a fost adoptată ca lege penală specială din rațiuni de sistematizare și coerență legislativă și ea sancționează ca infracțiuni faptele contribuabililor legate de modul de administrare a unor taxe, impozite, contribuții și alte sume datorate bugetului consolidat al statului prevăzute de legislația fiscală.

20.6. Sancționarea ca infracțiune a unor fapte săvârșite în legătură cu administrarea impozitelor și taxelor sau a altor contribuții prevăzute de legislația fiscală este o formă de răspundere pentru nerespectarea obligațiilor dintr-un raport juridic de drept procedural fiscal.

20.7. Raporturile de drept procedural fiscal sunt acele raporturi care cuprind drepturile și obligațiile ce revin părților, potrivit legii, pentru stabilirea, exercitarea și stingerea drepturilor și obligațiilor părților din raportul de drept material fiscal.

20.8. Raportul de drept procedural fiscal cuprinde, astfel cum prevede art. 16 din Codul de procedură fiscală, drepturile și obligațiile ce revin părților, potrivit legii, pentru îndeplinirea modalităților prevăzute pentru stabilirea, exercitarea și stingerea drepturilor și obligațiilor părților din raportul de drept material fiscal, dar se poate considera că în conținutul raportului de drept procedural fiscal intră totalitatea drepturilor și obligațiilor prin care se nasc, se modifică și se sting în legătură cu activitatea de administrare a impozitelor și taxelor.

20.9. În cazul săvârșirii infracțiunii de evaziune fiscală, contribuabilului, ca subiect pasiv al raportului juridic procedural fiscal, i se reproșează fie o acțiune, fie o inacțiune în privința obligațiilor ce îi revin în legătură cu administrarea impozitelor, taxelor, contribuțiilor sau altor sume datorate bugetului general consolidat, în condițiile legii, iar statul, prin autoritatea fiscală, ca subiect activ al raportului juridic procedural fiscal, are dreptul de a obține respectarea obligațiilor contribuabililor în legătură cu administrarea impozitelor, taxelor și contribuțiilor sau altor sume datorate bugetului general consolidat.

21. Argumente ce rezultă din aplicarea raportului dintre legea generală și legea specială

21.1. Dacă s-ar aplica strict regula de interpretare *ubi lex non distinguit nec nos distinguere debemus*, s-ar ajunge la concluzia potrivit căreia recuperarea debitului principal și a dobânzii aferente acestuia urmează a fi făcută după regulile răspunderii civile delictuale, chiar și în contextul condamnării inculpaților pentru săvârșirea infracțiunilor de evaziune fiscală prevăzute în Legea nr. 241/2005. Aceasta deoarece Codul civil instituie principiul general al răspunderii pentru orice faptă ilicită cauzatoare de prejudicii, fără a proceda la o descriere concretă a fiecărei fapte în parte, revenind instanțelor de judecată sarcina să verifice îndeplinirea condițiilor necesare pentru angajarea unei astfel de răspunderi în fiecare caz dedus judecătii.

21.2. Cu toate acestea, Înalta Curte de Casație și Justiție - Completul competent să judece recursul în interesul legii - nu poate împărtăși o asemenea interpretare având în vedere următoarele argumente:

21.3. În literatura de specialitate, în mod constant s-a precizat că raportul lege generală-lege specială se leagă între două acte normative de aceeași valoare juridică*1).

*1) Aurel Pop, Gheorghe Beleiu - Curs de drept civil - partea generală, București, 1975, p. 114.

21.4. De principiu, generalitatea formulării unui text de lege conduce la generalitatea aplicării lui, însă trebuie avute în vedere circumstanțele concrete ale cauzelor finalizate prin hotărâri judecătorești definitive, anexate cererii:

- inculpații au fost condamnați pentru săvârșirea unor infracțiuni de evaziune fiscală prevăzute în Legea nr. 241/2005;

- din chiar titulatura legii rezultă că aceasta are ca domeniu de reglementare prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, iar art. 2 din lege prescrie semnificația unor termeni și expresii, cu trimitere explicită la Codul fiscal și Codul de procedură fiscală, respectiv la formularele tipizate cu regim special utilizate în domeniul fiscal;

- în aceste cauze, statul român, reprezentat prin Agenția Națională de Administrare Fiscală, a avut calitatea de parte vătămată, respectiv parte civilă, în considerarea unui raport juridic de natură fiscală;

- instanțele au obligat inculpații la plata sumelor reprezentând prejudiciu adus bugetului consolidat al statului, recunoscând astfel, pe de o parte, dreptul statului de a institui un sistem de impunere care să-i asigure veniturile publice necesare îndeplinirii funcțiilor sale, iar, pe de altă parte, obligația contribuabilului de a plăti impozite, taxe, contribuții și alte sume la acest buget.

21.5. Din perspectiva regulii de interpretare logică specialia generalibus derogant - legea specială derogă de la legea generală - se apreciază că dispozițiile art. 19 din Codul de procedură penală au caracter de lege generală.

21.6. Concomitent, Legea nr. 241/2005 are caracterul unei legi penale speciale, după criteriul conținutului și al sferei de incidență (prescrie condițiile în care o faptă constituie infracțiune, precum și pedeapsa ce se aplică), conținând norme de drept substanțial, dar și norme de procedură cu caracter special.

21.7. Chiar și în situația în care Legea nr. 241/2005 nu ar fi făcut trimitere explicită la dispozițiile Codului de procedură fiscală nu se poate ignora faptul că dispozițiile acestei legi se integrează organic sistemului legislației în materie fiscală, scop în care această lege trebuie corelată cu actele normative de nivel superior sau de același nivel cu care se află în conexiune, astfel cum prevăd dispozițiile art. 13 lit. a) din Legea nr. 24/2000 privind normele de tehnică legislativă pentru elaborarea actelor normative, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

21.8. Or, cele mai importante legi în materie fiscală cu care Legea nr. 241/2005 se află în conexiune sunt Codul fiscal și Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, acte normative care guvernează modul de definire, stabilire și administrare a

creanțelor fiscale.

21.9. Existând posibilitatea alăturării acțiunilor penale și civile în fața instanței penale în temeiul unei dispoziții legale exprese, cu caracter special, instanța va putea aplica regulile de fond specifice fiecăreia dintre cele două răspunderi.

21.10. Art. 21 alin. (1) din Codul de procedură fiscală definește creanța fiscală ca fiind drepturile patrimoniale care, potrivit legii, rezultă din raporturile de drept material fiscal, iar în alin. (2) al aceluiași articol se prevede că:

"Din raporturile de drept prevăzute la alin. (1) rezultă atât conținutul, cât și cuantumul creanțelor fiscale, reprezentând drepturi determinate constând în:

a) 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 ale bugetului general consolidat, potrivit alin. (4), denumite creanțe fiscale principale;

b) dreptul la perceperea dobânzilor, penalităților de întârziere sau majorărilor de întârziere, după caz, în condițiile legii, denumite creanțe fiscale accesorii."

21.11. Pornind de la definiția dată creanțelor fiscale principale prin art. 21 alin. (1) lit. a) din Codul de procedură fiscală, în cazul infracțiunilor de evaziune fiscală inculpații vor fi obligați la suportarea prejudiciului constând în echivalentul cuantumului creanțelor fiscale principale deținute de stat, calificând astfel raportul juridic născut între plătitorul taxei și beneficiarul acesteia ca un raport juridic de drept fiscal, reglementat de prevederile Codului fiscal și ale Codului de procedură fiscală, dar și la plata creanțelor fiscale accesorii, astfel cum sunt definite de art. 21 alin. (2) lit. b) din Codul de procedură fiscală, având în vedere că dreptul la perceperea acestor creanțe, constând în dobânzi, penalități de întârziere sau majorări de întârziere, după caz, în condițiile legii, intră, de asemenea, în conținutul raportului juridic de drept fiscal, cuantumul acestora fiind stabilit de Codul de procedură fiscală.

21.12. În art. 119 alin. (1) din Codul de procedură fiscală 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."

21.13. Art. 120 alin. (1) din Codul de procedură fiscală stabilește că dobânzile reprezintă "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", iar dispozițiile art. 120¹ alin. (1) din Codul de procedură fiscală prevăd că acestea 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".

21.14. Rezultă, așadar, că obligațiile de plată accesorii au un caracter prestabilit, atât în

privința semnificației pe care acestea o au în contextul raportului juridic de drept fiscal, cât și în privința modalității de calcul al sumelor în care se materializează.

21.15. Totodată, astfel cum rezultă din chiar denumirea dată lor de legiuitor, obligațiile fiscale accesorii au aceeași natură juridică cu aceea a obligațiilor fiscale principale, respectiv a impozitelor, taxelor, contribuțiilor și altor sume datorate bugetului general consolidat, neputând fi ignorate la momentul cuantificării prejudiciului de către instanța penală.

21.16. Această concluzie reprezintă o aplicație a principiului accesorium sequitur principale.

21.17. Natura juridică distinctă a dobânzii legale prevăzută pentru raporturile de drept privat față de dobânda accesorie creanțelor fiscale a fost subliniată în literatura de specialitate, precizându-se că, deși dobânda din dreptul privat are câmp de aplicare în materia răspunderii civile delictuale, dobânda accesorie creanțelor fiscale este o sancțiune specifică dreptului public, aplicabilă în cadrul răspunderii de drept financiar, fiind o veritabilă sancțiune cu caracter fiscal, impusă în mod unilateral prin norme juridice imperative*2).

*2) C. Roșu, A. Fanu-Moca, "Unele considerații în legătură cu dobânzile. Creanțele fiscale accesorii", Dreptul nr. 6/2004, p. 68

21.18. Tot în cadrul argumentelor ce rezultă din aplicarea principiului raportului dintre legea generală și cea specială ar trebui amintite prevederile art. 1 alin. (1) din Codul de procedură fiscală, dar și ale art. 2 alin. (2) din același act normativ.

21.19. Dispozițiile art. 1 alin. (1) din Codul de procedură fiscală, prevăd că:

"(1) Prezentul cod 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."

21.20. Conform art. 2 alin. (2) din același act normativ:

"(2) Prezentul cod constituie procedura de drept comun pentru administrarea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat."

21.21. Codul fiscal, la care art. 1 alin. (1) din Codul de procedură fiscală face trimitere expresă, prevede în art. 1 alin. (3) că:

"În materie fiscală, dispozițiile prezentului cod prevalează asupra oricăror prevederi din alte acte normative, în caz de conflict între acestea aplicându-se dispozițiile Codului fiscal."

21.22. Art. 2 din Codul de procedură fiscală intitulat "Raportul Codului de procedură fiscală cu alte acte normative" prevede:

"(1) Administrarea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat, prevăzute la art. 1, se îndeplinește potrivit dispozițiilor Codului de procedură fiscală, ale Codului fiscal, precum și ale altor reglementări date în aplicarea acestora.

(2) Prezentul cod constituie **procedura de drept comun** pentru administrarea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat."

21.23. Așadar, în conformitate cu dispozițiile legale sus-menționate, în orice litigii referitoare la valorificarea creanțelor fiscale principale și accesorii de către creditor, astfel cum acesta este definit de art. 25 din Codul de procedură fiscală, se aplică prevederile Codului fiscal și ale Codului de procedură fiscală.

21.24. În consecință, 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), deoarece, în considerarea naturii juridice a raporturilor deduse judecății, atât din punct de vedere formal, cât și substanțial, completarea Codului fiscal și a Codului de procedură fiscală cu aceste acte normative nu este posibilă.

21.25. Pentru toate aceste considerente, având în vedere 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), dar și natura juridică a raportului dedus judecății, în soluționarea laturii civile a cauzei penale, instanțele urmează a acorda despăgubiri pentru prejudiciul cauzat reprezentând exclusiv accesoriile fiscale ale creanței fiscale principale, și nu dobânda legală caracteristică raporturilor juridice de drept privat prevăzută de Ordonanța Guvernului nr. 9/2000, respectiv Ordonanța Guvernului nr. 13/2011.

22. Cu privire la momentul de la care încep să curgă dobânzile aferente sumelor constatate cu titlu de prejudiciu, potrivit dispozițiilor art. 111 alin. (1) din Codul de procedură fiscală, "creanțele fiscale sunt scadente la expirarea termenelor prevăzute de Codul fiscal sau de alte legi care le reglementează", iar în conformitate cu textul art. 141 alin. (2) din Codul de procedură fiscală "titlul de creanță devine titlu executoriu la data la care creanța fiscală este scadentă prin expirarea termenului de plată prevăzut de lege sau stabilit de organul competent ori în alt mod prevăzut de lege".

23. În literatura de specialitate s-a afirmat că rațiunea acestei particularități a titlului de creanță fiscală constă în necesitatea realizării veniturilor bugetului de stat la termenele și în cuantumurile stabilite de lege, avându-se primordial în vedere destinația acestor sume și faptul că beneficiarul lor este întreaga societate, fiind vorba, prin urmare, de un interes public*3).

*3) Adrian Fanu-Moca - Contenciosul fiscal, ediția a 2-a, Editura C.H. Beck, 2013, p. 152.

24. Astfel, în raport de aceste prevederi, se poate considera că obligația de plată a taxelor și impozitelor se naște la data realizării activității, încasării venitului supus impozitării și devine scadentă la termenul prevăzut de lege, moment de la care autoritatea fiscală are dreptul de a percepe accesorii creanței fiscale. Ca atare, stabilirea momentului nașterii acestor obligații de plată ca fiind situat la finalul procedurii judiciare (după rămânerea definitivă a hotărârii de condamnare) reprezintă o soluție eronată, deoarece presupune acoperirea doar 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 și cu consecința exonerării parțiale și nejustificate a debitorului de plata unor daune-interese moratorii și a penalităților de întârziere.

Pentru considerentele arătate, în temeiul art. 473 și 474 din Codul de procedură penală,

ÎNALTA CURTE DE CASAȚIE ȘI JUSTIȚIE

În numele legii

DECIDE:

Admite recursul în interesul legii declarat de procurorul general al Parchetului de pe lângă Înalta Curte de Casație și Justiție și, în consecință:

În interpretarea și aplicarea unitară a dispozițiilor art. 19 din Codul de procedură penală stabilește:

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.

Obligatorie, potrivit dispozițiilor art. 474 alin. (4) din Codul de procedură penală.

Pronunțată în ședință publică, astăzi, 5 octombrie 2015.

PREȘEDINTELE ÎNALTEI CURȚI DE CASAȚIE ȘI JUSTIȚIE

LIVIA DOINA STANCIU

Magistrat-asistent,

Veronica Junger