

Cauzele de aplicare a pedepsei amenzii și de nepedepsire reglementate de Legea nr. 55/2021 în materia evaziunii fiscale

The causes of the application of the penalty of the fine and of impunity regulated by Law no. 55/2021 in the matter of tax evasion

Conf. univ. dr. **Adrian FANU-MOCA***
Universitatea de Vest din Timișoara
Facultatea de Drept

Abstract

This study analyzes the new regulations of art. 10 of Law no. 241/2005, in the form amended by Law no. 55/2021, which established a cause of application of the fine, mandatory or optional, depending on the amount of damage repaired and, respectively, a special cause of impunity in case of full payment of the damage, increased by 20%, to which additional tax receivables are added.

Keywords: tax evasion; tax fraud; fine; damage; ancillary tax receivables.

Rezumat

Acest studiu analizează noile reglementări ale art. 10 din Legea nr. 241/2005, în forma modificată prin Legea nr. 55/2021, prin care s-au instituit o cauză de aplicare a amenzii, obligatorie sau facultativă, în funcție de cuantumul prejudiciului reparat și, respectiv, o cauză specială de nepedepsire în cazul plății integrale a prejudiciului, majorat cu 20%, la care se adaugă creanțele fiscale accesorii.

Cuvinte-cheie: evaziune fiscală, fraudă fiscală, amendă, prejudiciu, creanțe fiscale accesorii

1. Caracterizare generală. Deși legislația actuală nu realizează o definiție a evaziunii fiscale, pornind de la dispozițiile art. 9 alin. (1)¹ din Legea nr. 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale² se poate considera că evaziunea fiscală reprezintă o faptă ce

* adrian.fanu@e-uvv.ro.

¹ Art. 9 alin. (1) din Legea nr. 241/2005 prevede: „Constituie infracțiuni de evaziune fiscală și se pedepsesc cu închisoare de la 2 la 8 ani și interzicerea unor drepturi sau cu amenda următoarele fapte săvârșite în scopul sustragerii de la îndeplinirea obligațiilor fiscale: (...)”

² Publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 672 din 27 iulie 2005.

constă într-o sustragere a contribuabililor de la îndeplinirea obligațiilor fiscale³ care poate atrage răspunderea penală a acestora. În acest context, expresia „*evaziunea fiscală*” este de multe ori considerată ca fiind sinonimă cu „*frauda fiscală*”.

Totuși, pornind de la considerațiile făcute în literatura de specialitate franceză, în doctrină românească se apreciază că există deosebire între evaziune fiscală și fraudă fiscală, în sensul că, în cazul fraudei este înfrântă o dispoziție legală, ceea ce nu este cazul la evaziunea fiscală, care se caracterizează prin faptul că, prin intermediul ei, sunt speculate dispoziții legale pentru diminuarea masei impozabile⁴. Astfel, „este considerată evaziune fiscală acțiunea vizând sustragerea de la impunere, în tot sau în parte, a materiei impozabile, utilizând defectele sau tăcerea legii, fără însă a fi înfrânate formal normele juridice în vigoare. Frauda fiscală este violarea – directă sau indirectă – a legii, săvârșită cu scopul de a face să scape impunerii o anumită materie impozabilă. Evaziunea se distinge de fraudă prin aceea că ea nu constă în încălcarea legii (ca în cazul fraudei), deși intenția este aceeași (de situare a materiei impozabile în afara sferei de aplicare a legii)”⁵.

Evaziunea fiscală se poate manifesta în diverse forme, putând fi clasificată după mai multe criterii. Astfel, după criteriul spațiului de referință, putem identifica *evaziune fiscală la nivel național* și *evaziune fiscală la nivel internațional*. În funcție de autorul faptei, delimităm *evaziunea comisă de persoane fizice* și *cea comisă de persoane juridice*.

Având în vedere opțiunea legiuitorului român de a incrimina sub denumirea de „*evaziune fiscală*” *frauda fiscală*, ceea ce creează anumite confuzii terminologice prin raportare la teoria fiscală, nu lipsită de importanță apare clasificarea evaziunii fiscale în funcție de modalitatea în care se procedează la evitarea aplicării reglementărilor fiscale privind achitarea de impozite și taxe. După acest criteriu, evaziunea fiscală (*lato sensu* privita) poate fi clasificată în: *legală (licită)* și *ilegală (ilicită)*.

Evaziunea fiscală legală este posibilă deoarece legea permite excluderea de sub incidența impozitelor sau taxelor a unor venituri, părți din venituri, componente ale averii ori a anumitor acte și fapte care, în condițiile respectării principiilor impunerii, nu ar trebui să fie excluse. Spre deosebire de aceasta, *evaziunea fiscală ilegală, numită și frauduloasă* constă în disimularea obiectului impozabil, în subevaluarea cuantumului materiei impozabile sau folosirea altor căi de sustragere de la plata impozitului datorat, precum ținerea unor evidențe contabile nereale, distrugerea unor documente legale, întocmirea unor documente fictive de plată, schimbarea nejustificată a prețurilor de aprovizionare, toate realizate prin încălcarea dispozițiilor legale.

Se poate vorbi și despre o *evaziune fiscală reală*, care reprezintă suma prejudiciului cauzat bugetului de stat prin toate faptele de evaziune săvârșite într-un interval de timp determinat și a cărei cifră nu poate fi stabilită cu certitudine, ci doar aproximată. Este vorba

³ Noțiunea de „*obligații fiscale*” este definită în art. 2 lit. e) astfel: „*obligații fiscale - obligațiile prevăzute de Codul fiscal și de Codul de procedură fiscală*”.

⁴ B. Vîrjan, *Infraacțiunile de evaziune fiscală*, Editura C.H. Beck, București 2016, p. 17.

⁵ M.-Șt. Minea, C.F. Costăș, D.M. Ionescu, *Legea evaziunii fiscale. Comentarii și explicații*, Editura C.H. Beck, București, 2006, p. 13.

de așa-zisa „cifră neagră” a evaziunii fiscale care cuprinde faptele de sustragere de la plata contribuțiilor către bugetul general consolidat și pe care organele competente nu le cunosc.

Evaziunea fiscală este reglementată de Legea nr. 241 din 15 iulie 2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale. Până în prezent această lege a fost modificată prin Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 54/2010 privind unele măsuri pentru combaterea evaziunii fiscale⁶, prin Legea nr. 187 din 24 octombrie 2012 pentru punerea în aplicare a Legii nr. 286/2009 privind Codul penal⁷, care a dispus și republicarea, iar apoi, în anul 2013, prin Legea nr. 50/2013 privind modificarea Legii nr. 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale⁸ și prin Legea nr. 255/2013 pentru punerea în aplicare a Legii nr. 135/2010 privind Codul de procedură penală și pentru modificarea și completarea unor acte normative care cuprind dispoziții procesual penale⁹. De dată recentă, dispozițiile art. 8, 9 și 10 din Legea nr. 241/2005 au fost modificate prin Legea nr. 55/2021 privind modificarea și completarea Legii nr. 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale¹⁰.

Așa cum rezultă din titlul ei, Legea nr. 241/2005 ar trebui să cuprindă două laturi legate de fenomenul evazionist și anume: prima care să se refere la instituirea unor măsuri cu scopul prevenirii infracțiunilor de evaziune fiscală, iar cea de-a doua care să vizeze combaterea acestui fenomen prin mijloace de drept penal, în scopul apărării societății de fapte care aduc atingere valorilor sociale privind fiscalitatea. Cu toate acestea, chiar și în urma modificărilor succesive aduse legii, ea a rămas diformă din acest punct de vedere, atâta vreme cât realizează doar o prevenție prin mijloace de drept penal, nereglementând măsuri generale de prevenție de natură fiscală, care rămân în continuare reglementate în mod dispart în legislația fiscală și în cea derivată din aceasta.

Structural, Legea nr. 241/2005 este împărțită în patru capitole, după cum urmează: Capitolul I, în art. 2 lit. a)-g), definește termeni și expresii precum: buget general consolidat, contribuabil, documente legale, formulare tipizate cu regim special, obligații fiscale, operațiune fictivă, organe competente. În Capitolul II din lege, intitulat „Infracțiuni”, de la art. 3 și până la art. 8 sunt reglementate infracțiunile conexe de evaziune fiscală, cu elemente specifice, forme și sancțiuni, iar în art. 9 lit. a)-g) sunt reglementate infracțiunile propriu-zise de evaziune fiscală. Capitolul III al legii, în art. 10 și 11 stabilește care sunt cauzele de reducere a pedepselor, interdicțiile și decăderile, iar Capitolul IV cuprinde dispozițiile finale.

Prezentul studiu va realiza o analiză a modificărilor aduse de legiuitor prin intermediul Legii nr. 55/2021 în materia cauzelor de reduce a pedepselor și a celor de nepedepsire.

2. Cauzele de „atenuare” a răspunderii penale și de nepedepsire în relație cu infracțiunile de evaziune fiscală. Acestea au fost prevăzute încă de la momentul adoptării

⁶ Publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 421 din 23 iunie 2010.

⁷ Publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 757 din 12 noiembrie 2012.

⁸ Publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. nr. 146 din 19 martie 2013.

⁹ Publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 515 din 14 august 2013.

¹⁰ Publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 332 din 1 aprilie 2021.

legii în art. 10¹¹, acesta fiind modificat prin pct. 2 al art. 79 din Legea nr. 255/2013 în sensul eliminării cauzei de nepedepsire și a menținerii doar a unei cauze de reducere a limitelor de pedeapsă în alin. (1), care dispunea: „În cazul săvârșirii unei infracțiuni de evaziune fiscală prevăzute la art. 8 și 9, dacă în cursul urmăririi penale sau al judecării, până la primul termen de judecată, inculpatul acoperă integral pretențiile părții civile, limitele prevăzute de lege pentru fapta săvârșită se reduc la jumătate”.

Așa cum a reținut și Curtea Constituțională în Decizia nr. 101 din 17 februarie 2021¹², „de-a lungul timpului, întreaga politică penală concepută de legiuitor în materia infracțiunilor de evaziune fiscală are drept reper prevenirea și recuperarea prejudiciilor produse. Intervenția autorității legiuitoare în sfera ocrotirii relațiilor sociale care se stabilesc în legătură cu constituirea veniturilor și întrebuințarea cheltuielilor bugetului public național nu s-a mărginit numai la o activitate generatoare de norme de incriminare care să prevadă în mod unic și exclusiv pedeapsa principală a închisorii, ci a vizat și identificarea celor mai potrivite modalități de individualizare a pedepselor în funcție de prejudiciul produs. În acest sens, pentru a putea recupera cât mai eficient și mai rapid prejudiciul produs, legiuitorul, într-un interval temporal de aproximativ 26 de ani¹³, a reglementat atât cauze de reducere a pedepsei și de aplicare a pedepsei amenzii, cât și cauze de impunitate (nepedepsire), atenuând sau limitând, așadar, modulând, acțiunea normei penale în vederea atingerii finalității patrimoniale urmărite. Ca atare, legiuitorul stabilește o individualizare legală a pedepselor articulată în funcție de interesele generale ale societății, fără a afecta individualizarea judiciară, care, în mod axiomatic, nu poate afecta individualizarea legală – judecătorul neputându-se transforma în legiuitor”.

Prin Legea nr. 55/2021, legiuitorul a reglementat în art. 10 o cauză de aplicare a pedepsei amenzii, în două ipostaze, una obligatorie, una facultativă, în funcție de cuantumul prejudiciului achitat, și o cauză specială de nepedepsire, dispozițiile art. 10 alin. (1) prevăzând: „În cazul săvârșirii unei infracțiuni de evaziune fiscală prevăzute la art. 8 și 9, dacă în cursul urmăririi penale sau al judecării prejudiciul cauzat este acoperit integral, iar valoarea acestuia nu depășește 100.000 euro, în echivalentul monedei naționale, se poate aplica pedeapsa cu amendă. Dacă prejudiciul cauzat și recuperat în aceleași condiții este de până la 50.000 euro, în echivalentul monedei naționale, se aplică pedeapsa cu amenda”.

¹¹ Pentru o analiză diacronică a acestora, a se vedea M.-Șt. Minea, C.F. Costăș, D.M. Ionescu, *op. cit.*, p. 147-151.

¹² Publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 295 din 24 martie 2021.

¹³ Curtea Constituțională are în vedere prima reglementare în materia evaziunii fiscale după adoptarea și intrarea în vigoare a Constituției reprezentată de Legea nr. 87/1994 pentru combaterea evaziunii fiscale (publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 299 din 24 octombrie 1994), care, în forma sa inițială, cuprindea 7 articole de incriminare, dintre care 3 reglementau pedeapsa principală a închisorii alternativă cu cea a amenzii, iar 4 articole numai sancțiunea închisorii. După modificările aduse prin Legea nr. 161/2003 privind unele măsuri pentru asigurarea transparenței în exercitarea demnităților publice, a funcțiilor publice și în mediul de afaceri, prevenirea și sancționarea corupției (publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 279 din 21 aprilie 2003), două articole reglementau în continuare pedeapsa principală a închisorii alternativă cu cea a amenzii, iar două articole numai sancțiunea închisorii.

De asemenea, după alin. (1) a fost introdus alin. (1¹), care prevede: „În cazul săvârșirii uneia dintre infracțiunile prevăzute la art. 8 și 9, dacă în cursul urmăririi penale sau în cursul judecății până la pronunțarea unei hotărâri judecătorești definitive prejudiciul produs prin comiterea faptei, majorat cu 20% din baza de calcul, la care se adaugă dobânzile și penalitățile, este acoperit integral, fapta nu se mai pedepsește, făcându-se aplicarea dispozițiilor art. 16 alin. (1) lit. h) din Legea nr. 135/2010 privind Codul de procedură penală, cu modificările și completările ulterioare”.

Iar după acesta a fost introdus alin. (1²) cu următorul cuprins: „Dispozițiile prezentului articol se aplică tuturor inculpaților chiar dacă nu au contribuit la acoperirea prejudiciului prevăzut la alin. (1) și (1¹)”.

Dispozițiile modificatoare ale art. 10 au fost supuse controlului de constituționalitate înainte de promulgare, Curtea Constituțională pronunțându-se prin Decizia nr. 101 din 17 februarie 2021 asupra mai multor obiecții de neconstituționalitate pe care le-a respins, constatând constituționalitatea dispozițiilor Legii privind modificarea și completarea Legii nr. 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale în raport cu criticile formulate.

3. Cauza de aplicare a pedepsei amnezii. Legea nr. 55/2021 a eliminat cauzele de reducere a pedepsei închisorii și a reglementat pedeapsa principală alternativă a amenzii pentru infracțiunile incriminate de art. 8 și 9, această pedeapsă penală pecuniară putând fi dispusă, potrivit art. 10 alin. (1), dacă în cursul urmăririi penale sau al judecății prejudiciul cauzat este acoperit integral, iar valoarea acestuia nu depășește 100.000 euro, în echivalentul monedei naționale. Conform aceluiași dispoziții ale alin. (1), dacă prejudiciul cauzat și recuperat în aceleași condiții este de până la 50.000 euro, în echivalentul monedei naționale, se aplică pedeapsa cu amenda. Rezultă, așadar, că legea a reglementat o cauză specială de aplicare opțională sau obligatorie, după caz, a pedepsei principale a amenzii.

Așa cum s-a arătat în literatură¹⁴, o chestiune importantă este aceea a momentului până la care se poate realiza plata prejudiciului în scopul obținerii beneficiului prevăzut de art. 10, legiuitorul uzitând sintagma „în cursul urmăririi penale sau al judecății”. Astfel, deși exprimarea acestuia nu este una foarte riguroasă, se poate susține concluzia conform căreia „dacă plata se face până la pronunțarea unei hotărâri care să lămurească în mod definitiv parametrii raportului juridic de drept penal, persoana acuzată va primi beneficiul art. 10 din Legea nr. 241/2005. Altfel spus, în mod cert, textul este aplicabil pentru plata prejudiciului până la pronunțarea unei hotărâri definitive în cauză”.

Actualul text al alin. (1) al art. 10 utilizează noțiunea de „prejudiciu”, legiuitorul revenind la exprimarea folosită în textul inițial al legii, abandonând condiția impusă în varianta anterioară a acesteia legată de acoperirea integrală a „pretențiilor părții civile”.

¹⁴ O. Lup, *Noile modificări ale legii în materia infracțiunilor de evaziune fiscală. Efectele plății prejudiciului în cursul procesului penal* (<https://www.universuljuridic.ro/noile-modificari-ale-legii-in-materia-infracțiunilor-de-evaziune-fiscală-efectele-plătii-prejudiciului-in-cursul-procesului-penal>).

Cuantumul prejudiciului a fost luat în considerare de legiuitor și în reglementarea cauzelor de agravare prevăzute de dispozițiile art. 9 alin. (2) și (3), acesta fiind „un criteriu esențial în evaluarea generică a pericolului social”, impunând, totodată, un caracter „tehnic” infracțiunii de evaziune fiscală, ceea ce conduce, în ideea autorilor citați, la sublinierea „faptului că, în ipoteza faptelor de evaziune fiscală, dincolo de considerente de ordin general privind protecția interesului general, principalul aspect luat în considerare este reprezentat de creanța bugetară și valoarea acesteia”¹⁵.

De asemenea, Înalta Curte de Casație și Justiție – Completul competent să judece recursul în interesul legii, prin Decizia nr. 17/2015¹⁶ a lămurit sensul particular al acestei noțiuni în câmpul reglementar al Legii nr. 241/2005, statuând: „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”.

În ceea ce privește modul și mijloacele procesuale de stabilire a prejudiciului, în literatura de specialitate au fost identificate două ipoteze, în funcție de faza procesuală în care se află cauza. Astfel, dacă se intenționează plata prejudiciului în faza de urmărire penală în scopul beneficierii de dispozițiile art. 10 alin. (1), suspectul/inculpatul nu are altă opțiune decât să achite prejudiciul stabilit prin ordonanța de începere a urmăririi penale/de continuare a urmăririi penale față de suspect sau prin ordonanța de punere în mișcare a acțiunii penale, în funcție de momentul procesual în care se află cauza.

În acest sens, Curtea Constituțională, în aceeași Decizia nr. 101 din 17 februarie 2021 a reținut: „În jurisprudența sa, anterioară modificării operate prin Legea nr. 255/2013, Curtea a statuat următoarele: «Cuantumul prejudiciului cauzat este cel care rezultă din actele dosarului, și anume din rechizitoriu sau din actele financiar-contabile existente la dosar. Nu se poate susține că prejudiciul cauzat ar avea un quantum variabil în funcție de pretențiile pe care le avansează partea civilă la diferite termene de judecată și de modalitatea de calcul a acestora pe care o adoptă partea civilă. De asemenea, se reține că stabilirea *in concreto* a prejudiciului cauzat aparține în faza de urmărire penală procurorului de caz (Decizia nr. 1.084 din 8 septembrie 2009, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 665 din 6 octombrie 2009, sau Decizia nr. 272 din 16 martie 2010 publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 254 din 20 aprilie 2010) »”.

În schimb, în timpul judecății, semnificația concretă a noțiunii de „prejudiciu” devine discutabilă, mai ales în situația în care ne aflăm după momentul efectuării unei expertize ce a diminuat cuantumul prejudiciului stabilit prin rechizitoriu. Așa cum s-a arătat, „pe de-o parte, s-ar putea susține că suma de plată pentru beneficiul art. 10 din Lege este cea stabilită prin rechizitoriu dat fiind faptul că acesta este actul ce stabilește limitele acuzației până la pronunțarea unei hotărâri judecătorești care să stabilească alte aspecte. Pe de altă parte,

¹⁵ M.-Șt. Minea, C.F. Costaș, D.M. Ionescu, *op. cit.*, p. 155.

¹⁶ Publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, 875 din 23 noiembrie 2015.

s-ar putea susține că suma de plată va fi cea stabilită prin raportul de expertiză efectuat în fața instanței, în cazul în care acesta este mai mic, în virtutea principiului *in dubio pro reo*. Împărtășim această opinie având în vedere că dacă în cauză există două probe, cu aceeași valoare, ce stabilesc două aspecte contradictorii, va prevala cea care indică elemente mai favorabile pentru inculpat¹⁷.

O altă chestiune invocată în fața instanței de contencios constituțional pe calea obiecției de neconstituționalitate a vizat aplicabilitatea dispozițiilor art. 10 în legătură cu infracțiunile incriminate de art. 8. Prin Decizia nr. 101 din 17 februarie 2021, Curtea Constituțională a reținut: „Este de observat că ambele alineate ale art. 8 au fost modificate prin legea criticată în sensul prevederii amenzii ca pedeapsă principală, alături de închisoare. Prin urmare, din succesiunea modificărilor operate rezultă că art. 10 se referă la ambele alineate ale art. 8. Este adevărat că numai alineatul (1) exprimă o autentică infracțiune de evaziune fiscală, însă, alineatul (2) reglementează o infracțiune conexă care are o legătură indisolubilă cu alineatul (1), întrucât aceasta reglementează o infracțiune care intră în scopul asocierii în vederea comiterii acelei infracțiuni expres nominalizate. Așadar, nu ar fi posibil ca persoana vizată să beneficieze de o cauză de nepedepsire pentru infracțiunea care intră în scopul asocierii, iar asocierea în sine să fie pedepsită din punct de vedere penal. Prin urmare, norma de trimitere la art. 8 se referă atât la infracțiunea de evaziune fiscală propriu-zisă, cât și la cea conexă acesteia”.

O altă problemă criticată a fost cea legată de împrejurarea că alin. (1) al art. 10, în formularea dată prin Legea nr. 55/2021, limitează competența judecătorului în demersul de individualizare judiciară a pedepselor, în cazul unei infracțiuni de evaziune fiscală ce a generat un prejudiciu de maximum 50.000 de euro, acesta neputând aplica decât pedeapsa amenzii, deși textul de incriminare prevede închisoarea alternativ cu amenda. În acest context, este de reținut că individualizarea judiciară a pedepselor se poate realiza numai în cadrul general stabilit prin individualizarea legală, adică, în primul rând, prin alegerea pedepsei principale prevăzute de lege și, după aceea, prin stabilirea acesteia între minimul și maximul special. Răspunzând acestei critici de neconstituționalitate, instanța de contencios constituțional a identificat în decizia mai sus referită patru ipostaze induse de textul art. 10: „(i) pentru un prejudiciu de peste 100.000 euro, judecătorul aplică numai pedeapsa principală a închisorii; (ii) pentru un prejudiciu neacoperit, judecătorul aplică numai pedeapsa principală a închisorii; (iii) pentru un prejudiciu acoperit cuprins între 50.001-100.000 euro, judecătorul poate aplica pedeapsa principală a amenzii; (iv) pentru un prejudiciu acoperit cuprins între 1-50.000 euro, judecătorul aplică pedeapsa principală a amenzii. Astfel, este de observat că în primele două ipoteze judecătorul poate aplica numai pedeapsa principală a închisorii. În ipoteza a treia judecătorul poate aplica atât pedeapsa închisorii, cât și a amenzii, chiar dacă prejudiciul a fost recuperat. Acest caz, de asemenea, nu pare a fi criticat – și nici nu ar putea fi – în sensul limitării individualizării judiciare pentru că judecătorul poate alege fie o pedeapsă cu închisoarea (între limitele speciale 5-15 ani), fie o pedeapsă cu amenda (între limitele generale, maximul general putând atinge 200.000

¹⁷ O. Lup, *op. cit.*

lei), iar alegând una sau alta trebuie să stabilească în concret durata/cuquantumul pedepsei. Așadar, individualizarea judiciară parcurge 2 faze: alegerea între tipul pedepselor principale prevăzute de lege și stabilirea duratei/cuquantumului pedepsei. În cea de-a patra ipoteză, judecătorul aplică numai pedeapsa amenzii, caz în care trebuie să stabilească în concret cuquantumul acesteia. Prin urmare, legea criticată nu stabilește pedepse fixe și nu afectează competența judecătorului de a realiza individualizarea judiciară a faptei, ci reglementează, în funcție de ipoteza normativă aplicabilă, numai pedeapsa închisorii, alternativ pedeapsa închisorii cu cea a amenzii și, în fine, numai pedeapsa amenzii. Alegerea unui astfel de regim sancționator are la bază o dozare a pericolului social al infracțiunii comise în funcție de un dublu criteriu, respectiv prejudiciu produs/acoperit, cele mai grave fiind sancționate numai cu închisoare, cele mai ușoare cu pedeapsa amenzii, iar cele intermediare prin apelarea la un sistem mixt, în funcție de decizia judecătorului”.

4. Cauza specială de nepedepsire. În legătură cu textele de incriminare ale art. 8 și 9 din lege este reglementată în alin. (1¹) al art. 10 și o cauză specială de nepedepsire, care se aplică dacă, în cursul urmăririi penale sau în cursul judecății, până la pronunțarea unei hotărâri judecătorești definitive, prejudiciul produs prin comiterea faptei, majorat cu 20% din baza de calcul, la care se adaugă dobânzile și penalitățile, este acoperit integral. Într-o astfel de ipoteză, fapta nu se mai pedepsește, făcându-se aplicarea dispozițiilor art. 16 alin. (1) lit. h) din Codul de procedură penală, text normativ care prevede că acțiunea penală nu poate fi pusă în mișcare, iar, când a fost pusă în mișcare, nu mai poate fi exercitată, dacă există o cauză de nepedepsire prevăzută de lege.

Introducerea acestei cauze speciale de nepedepsire a fost viu criticată, invocându-se critici de neconstituționalitate referitoare la încălcarea principiului statului de drept prin eliminarea sancțiunii penale în cazul infracțiunilor de evaziune fiscală¹⁸. Analizând acest text normativ, Curtea Constituțională a calificat prevederile acestuia ca reglementând „o cauză specială de nepedepsire înlocuind răspunderea penală cu una civilă în cazul acoperirii prejudiciului, majorat cu 20%, la care se adaugă dobânzile și penalitățile”, apreciind că „în domeniul financiar, nu întotdeauna represiunea penală este soluția solomonică, ci îmbinarea diverselor forme de răspundere care să permită adaptarea acțiunii statului la provocările pe care le implică atât prevenirea și combaterea fenomenului evazionist, cât și necesitatea recuperării rapide a sumelor cu care bugetul public a fost fraudat”.

Legiuitorul este singura autoritate care are competența de a stabili taxele și impozitele, precum și de a configura regimul juridic al acestora, în temeiul art. 139 alin. (1) din Constituția României, revizuită¹⁹. De asemenea, potrivit jurisprudenței Curții Constituționale,

¹⁸ Prin Decizia nr. 224 din 4 aprilie 2017, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 427 din 9 iunie 2017, Curtea Constituțională a statuat că prevederile art. 1 alin. (3) din Constituție impun legiuitorului obligația de a lua măsuri în vederea apărării ordinii și siguranței publice, prin adoptarea instrumentelor legale necesare în scopul prevenirii stării de pericol și a fenomenului infracțional, cu excluderea oricăror reglementări de natură să ducă la încurajarea acestui fenomen.

¹⁹ Art. 139 alin. (1) din Constituția României, revizuită prevede: „Impozitele, taxele și orice alte venituri ale bugetului de stat și ale bugetului asigurărilor sociale de stat se stabilesc numai prin lege”. Pentru o interpretare a acestor dispoziții, a se vedea Decizia Curții Constituționale nr. 270 din 7 mai 2014, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 554 din 28 iulie 2014.

Parlamentul nu-și poate exercita competența de incriminare și de dezincriminare a unor fapte antisociale decât cu respectarea normelor și principiilor consacrate prin Constituție. Astfel, libertatea de reglementare pe care o are Parlamentul se exercită prin reglementarea condițiilor de tragere la răspundere penală pentru faptele antisociale care aduc atingere valorilor prevăzute și garantate de Constituție, autoritatea legiuitoare neputând elimina protecția juridică penală a valorilor cu statut constituțional, cum sunt dreptul la viață, libertatea individuală, dreptul de proprietate, libertatea de exprimare sau demnitatea omului²⁰.

Având în vedere obiectul juridic general al infracțiunilor de evaziune fiscală reprezentat de relațiile sociale referitoare la corecta stabilire și realizare a veniturilor și cheltuielilor bugetului public, acestea protejând integritatea și realitatea bugetului public, precum și faptul că bugetul public național cunoaște o reglementare la nivelul Constituției, iar veniturile acestuia sub forma impozitelor, taxelor și altor contribuții își găsesc, de asemenea, un fundament constituțional, Curtea Constituțională a apreciat că „relațiile sociale care se constituie și se formează în legătură cu acest concept constituțional reprezintă valori cu statut constituțional”. Cu toate acestea, „prin înlocuirea răspunderii penale în cazul dat, nu se poate susține că s-a creat un vid de reglementare și că această valoare socială nu mai beneficiază de nicio formă de ocrotire juridică reală sau adecvată. Din contră, legiuitorul a reglementat o normă suplă, menită să atingă scopul urmărit prin însăși Legea nr. 241/2005. S-a reglementat un mecanism alternativ celui penal pentru a da posibilitatea reparării mai rapide a integrității deja afectate a bugetului public național. Legiuitorul a apreciat că o astfel de normă, care înlocuiește răspunderea penală cu una civilă, este mai adecvată pentru atingerea mai rapidă a finalității urmărite”²¹.

Prin urmare, ceea ce a reglementată legiuitorul în art. 10 alin. (1¹) este „o formă de sancțiune civilă, astfel că cel care a afectat integritatea bugetului public va trebui să plătească paguba efectiv suferită de bugetul de stat, majorată cu 20%, la care se vor plăti dobânzi și penalități. Această majorare reprezintă o formă de sancțiune civilă care pedepsește abaterea de la normele de drept”. Având în vedere natura relațiilor sociale încălcate, și anume cele care intervin în materia financiară-fiscală, legiuitorului i se recunoaște o marjă largă de apreciere în identificarea soluțiilor cele mai adecvate atât în combaterea fenomenului evazionist, cât și în recuperarea prejudiciilor suferite, fiind „opțiunea legiuitorului să aleagă mijloacele cele mai potrivite – de natură penală sau extrapenală – pentru a asigura alimentarea corectă și rapidă a bugetului de stat, în condițiile în care integritatea acestuia a fost afectată”.

Așa fiind, Curtea Constituțională i-a recunoscut Parlamentului competența de a dezincrimina, apreciind că, în materie fiscală, marja de apreciere a acestuia este una largă,

²⁰ Decizia Curții Constituționale nr. 629 din 4 noiembrie 2014, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 932 din 21 decembrie 2014.

²¹ Curtea Constituțională a statuat în Decizia nr. 101 din 17 februarie 2021 că „în cazul normelor de dezincriminare, Curtea analizează dacă Parlamentul a procedat la eliminarea protecției juridice penale a unei valori cu statut constituțional și, în cazul unui răspuns afirmativ, dacă prin abrogarea normei de incriminare s-a creat un vid de reglementare, astfel că respectiva valoare socială nu mai beneficiază de nicio altă formă de ocrotire juridică reală și adecvată”.

câtă vreme dezincriminarea în această materie nu afectează în mod direct și nemijlocit drepturi sau libertăți fundamentale ale altor subiecte de drept. Prin urmare, instanța de contencios constituțional a apreciat că „reglementarea unui caz special de nepedepsire și stabilirea, în mod corespunzător, a unei forme de răspundere civilă, ce constă în repararea prejudiciului și plata unei despăgubiri distincte raportate la valoarea prejudiciului sunt departe de a consacra o încălcare a statului de drept, fiind mai degrabă o expresie a necesității identificării unor forme de răspundere coerente care să prevină și să repare integritatea bugetului public”.

În literatura de specialitate s-a susținut că, în ceea ce privește cauza de nepedepsire reglementată de dispozițiile art. 10 alin. (1¹), „conform textului de lege, se va plăti prejudiciul (...) plus 20% din baza de calcul, plus dobânzi și penalități. Asta înseamnă că în funcție de obligația fiscală incidentă, se va avea în vedere cuantumul acesteia ce va fi majorat cu 20%. Din interpretarea textului legal, rezultă că va fi adăugat cuantumul dobânzilor și penalităților sumei calculate după aplicarea procentului de 20%: «prejudiciul produs prin comiterea faptei, majorat cu 20% din baza de calcul, la care se adaugă dobânzile și penalitățile, este acoperit integral». Astfel, procentul de 20% nu va fi aplicat asupra întregii sume ce include și dobânzile și penalitățile”.

Chiar dacă exprimarea legiuitorului, generată de topica folosită, nu este una dintre cele mai fericite, apreciem că nu poate fi susținută această concluzie atâta vreme cât dobânzile și penalitățile întârziere sunt accesorii ale creanțelor bugetare, astfel că ele urmează întotdeauna soarta creanțelor principale (*accessorium sequitur principale*). În acest sens, s-a pronunțat și Înalta Curte de Casație și Justiție cu ocazia soluționării recursului în interesul legii prin Decizia nr. 17/2015, instanța supremă reținând în motivarea acestei decizii că „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 accesoriiile 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”.

Aceste considerente rămân în continuare valabile și în prezent, astfel că accesoriiile creanțelor fiscale se pot raporta numai la cuantumul creanțelor fiscale și nu la cuantumul majorat cu 20% al acestora. Aceasta concluzie derivă, în mod primordial, din natura juridică a dobânzilor și penalităților de întârziere, aspect ce rezultă din interpretarea dispozițiilor art. 173 alin. (1) din Codul de procedură fiscală²², care prevăd: „Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor fiscale principale, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere”.

Faptul că legiuitorul a înțeles ca aplicarea cauzei de nepedepsire să fie condiționată atât de acoperirea prejudiciului produs prin comiterea faptei (debitul principal și creanțele

²² Codul de procedură fiscală a fost adoptat prin Legea nr. 207/2015, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 547 din 23 iulie 2015.

accesorii aferente acestuia), cât și de „un element suplimentar, și anume plata unei majorări de 20% din «baza de calcul»” nu poate avea nicio influență asupra modalității de calcul a creanțelor accesorii, care întotdeauna urmează soarta creanței principale („baza de calcul”)²³.

5. Caracterul real al beneficiului dispozițiilor art. 10 din Legea nr. 241/2005. Art. 10 alin. (1²) din lege stabilește că beneficiul aplicării pedepsei principale a amenzii sau a cauzei de nepedepsire se aplică tuturor inculpaților, chiar dacă nu au contribuit toți la acoperirea prejudiciului prin infracțiunile de evaziune fiscală, conduita unui/unor inculpați ulterioară comiterii faptei profitând tuturor co-inculpaților din cauză.

Analizând textul alin. (1²) al art. 10, Curtea Constituțională a constatat că „legiuitorul nu a făcut altceva decât să convertească o circumstanță personală²⁴ în sfera celor reale justificat de scopul urmărit – recuperarea rapidă a prejudiciului provocat bugetului de stat”, apreciind că „faptul că o anumită normă juridică consacră o cauză de nepedepsire/reducere a limitelor de pedeapsă cu caracter personal nu înseamnă că Parlamentul nu poate modifica regimul său juridic și să o reglementeze ca o circumstanță reală, și nu una personală. Chiar dacă respectiva cauză are toate elementele caracterizante ale unei circumstanțe personale, având în vedere specificitatea domeniului analizat, nimic nu îl împiedică pe legiuitor să adopte o normă specială, prin care să o califice ca fiind o circumstanță reală”.

În practică ar fi greu de soluționat situații de speță în care toți inculpații, pentru a beneficia de cauza specială de nepedepsire sau de cea de aplicare a amenzii, acoperă, fiecare în parte, prejudiciul integral cauzat, pentru că, în acest caz, prejudiciul ar fi recuperat de mai multe ori, sau în care, fiecare în parte plătește o cotă-parte din prejudiciu, în condițiile în care nu se poate determina matematic cota-parte a fiecăruia, neputând fi eludat nici principiul răspunderii solidare immanent răspunderii civile delictuale. Legiuitorul a urmărit să curme astfel de discuții inutile, care ar fi creat o practică judiciară confuză, realizând o reglementare cu caracter special, care încurajează inculpații să acopere prejudiciul, translătând cauza de aplicare a amenzii, respectiv, cea de nepedepsire în sfera circumstanțelor reale, cu consecința direct urmărită de Legea nr. 55/2021 a recuperării în mod neîntârziat a prejudiciului generat de infracțiunile de evaziune fiscală.

²³ Prin Decizia nr. 147 din 13 martie 2019, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 338 din 3 mai 2019, Curtea Constituțională, referitor la critica formulată cu privire la sintagma „baza de calcul”, ce însoțește, în cuprinsul articolului unic al Legii nr. 241/2005, procentul de 20%, reprezentând marja care se adaugă la prejudiciul creat prin săvârșirea infracțiunii, a statuat că, din interpretarea gramaticală a textelor criticate, rezultă că baza de calcul al majorării analizate o reprezintă valoarea concretă a prejudiciului, neavând natura unei amenzi penale.

²⁴ Înalta Curte de Casație și Justiție - Completul pentru dezlegarea unor chestiuni de drept în materie penală, prin Decizia nr. 9 din 15 martie 2017, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 346 din 11 mai 2017, a stabilit că art. 10 alin. (1) din Legea nr. 241/2005 reglementează o cauză de nepedepsire/reducere a limitelor de pedeapsă cu caracter personal. Aceeași soluție a fost îmbrățișată și în Decizia Curții Constituționale nr. 459 din 25 iunie 2020, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 926 din 9 octombrie 2020. Modificarea adusă dispozițiilor art. 10 prin introducerea alin. (1²) determină încetarea efectelor deciziei Înaltei Curți de Casație și Justiție care a soluționat problema de drept dezlegată pe calea procedurii hotărârii prealabile, așa cum prevăd dispozițiile art. 477¹ din Codul de procedură penală.