

## COMENTARII DE JURISPRUDENȚĂ

# AMNISTIA FISCALĂ ȘI DOSARELE PENALE AVÂND CA OBIECT INFRACTIUNI DE EVAZIUNE FISCALĂ. APLICABILITATE ȘI EFECTE. DECIZIA NR. 203/A/2022 A CURȚII DE APEL CLUJ

---

DOI: 10.24193/SUBBIur.67(2022).1.4  
Data publicării online: 25.07.2022

---

Oana BUGNAR-COLDEA\*

**Rezumat:** Prezentul material conține analiza unei decizii pronunțate într-un dosar penal având ca obiect infracțiuni de evaziune fiscală, decizie relevantă din perspectiva aplicabilității dispozițiilor privitoare la amnistia fiscală cuprinse în OUG nr. 69/2020 în procesul penal și a consecințelor pe care acestea le generează în planul răspunderii penale. Decizia este relevantă întrucât răspunde unor întrebări relevante pentru practica judiciară precum: în ce măsură amnistia fiscală acoperă și obligațiile fiscale accesorii originare în ilicitul penal; dacă instanța penală poate considera că sunt incidente dispozițiile OUG nr. 69/2020 în lipsa unei decizii de impunere cu privire la accesorii și dacă poate face asta în afara unui titlu executoriu sau doar după rămânerea definitivă a hotărârii judecătorești care tranșează acțiunea civilă, respectiv dacă pot deveni incidente dispozițiile art. 10 alin. (1<sup>1</sup>) din Legea nr. 241/2005 în situația în care inculpatul nu achită obligațiile fiscale accesorii, ci în privința acestora a intervenit amnistia fiscală. În cuprinsul materialului am prezentat așadar starea de fapt relevantă, soluția instanței, precum și propria opinie, argumentată, cu privire la soluția dată de judecătorii investiți cu soluționarea cauzei.

---

\* Dr. Oana BUGNAR-COLDEA, Cadru didactic asociat Facultatea de Drept, Universitatea Babeș-Bolyai Cluj-Napoca, avocat colaborator SCPA „Sergiu Bogdan&Asociatii”, [oana.bugnar@yahoo.com](mailto:oana.bugnar@yahoo.com), <https://orcid.org/0000-0003-4618-4274>.

**Cuvinte cheie:** evaziune fiscală, obligații fiscale accesorii, amnistie fiscală, cauză de nepedepsire, acțiune civilă

TAX AMNESTY IN CRIMINAL CASES REGARDING TAX  
EVASION OFFENCES. APPLICABILITY AND EFFECTS.  
DECISION NO. 203/A /2022 OF THE CLUJ COURT OF  
APPEAL

**Abstract:** This material contains an analysis of a criminal court's decision regarding tax evasion offences, a decision relevant from the perspective of the applicability of the provisions regarding the tax amnesty provided by Romanian OUG no. 69/2020 and of the consequences that they generate in terms of criminal liability. The decision is crucial as it answers relevant questions to judicial practice, such as the extent to which the tax amnesty covers accessory tax obligations arising from the criminal offence; if the criminal court can consider that the provisions of OUG no. 69/2020 are applicable in the absence of a tax decision regarding the accessories and if it can do so outside an enforceable title or only after the finality of the court decision that decides the civil action, respectively if the provisions of art. 10 para. (1<sup>1</sup>) of Romanian Law no. 241/2005 are applicable when the defendant does not pay the accessory fiscal obligations, but regarding them, the fiscal amnesty intervened. In the content of the material, I, therefore, presented the relevant factual situation, the court's solution, as well as my own reasoned opinion regarding the solution given by the judges invested with solving the case.

**Key-words:** tax evasion, accessory tax obligations, tax amnesty, impunity, civil action

## Cuprins

I.	Starea de fapt reținută de instanță.....	213
II.	Soluția instanței .....	214
III.	Propria opinie .....	216
IV.	Lista bibliografică: .....	226

În contextul introducerii în cuprinsul Legii nr. 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale<sup>1</sup> a dispozițiilor art. 10 alin. (1)<sup>2</sup>, precum și a intrării în vigoare a OUG nr. 69/2020<sup>3</sup> prin care, printre altele, a fost reglementată amnistia fiscală în ceea ce privește anumite obligații fiscale accesorii, credem că merită supusă atenției Decizia nr. 203/A/2022 a Curții de Apel Cluj în cuprinsul căreia, judecătorii investiți cu soluționarea cauzei au analizat printre altele:

a) dacă amnistia fiscală reglementată de OUG nr. 69/2020 acoperă și obligațiile fiscale accesorii originare în ilicitul penal, în cazul supus analizei, evaziunea fiscală;

---

<sup>1</sup> Publicată în M.of.:672/27.07.2005.

<sup>2</sup> Potrivit art. 10 alin. (1)<sup>1</sup> în forma inițială, „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”. Textul a fost modificat ulterior prin intrarea în vigoare a OUG nr. 130/2021, publicată în M.of.: 1202/18.12.2021, în sensul că, pentru a fi aplicabile aceste dispoziții, prejudiciul cauzat prin comiterea faptei trebuie să nu depășească 100.000 euro, în echivalentul monedei naționale.

<sup>3</sup> Ordonanța pentru modificarea și completarea Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, precum și pentru instituirea unor măsuri fiscale, publicată în M.of.: 393/14.05.2020.

b) dacă instanța penală poate considera că sunt incidente dispozițiile OUG nr. 69/2020, în condițiile în care, debitorul nu figurează în evidențele administrației fiscale cu creanțe care să intre sub incidența acestui act normativ, întrucât nu a fost emisă o decizie de impunere cu privire la sumele respective, acestea fiind solicitate în cadrul procesului penal. În același context, judecătorii investiți cu soluționarea cauzei au arătat și în ce măsură incidența amnistiei fiscale poate fi analizată de instanță în afara unui titlu executoriu sau doar după rămânerea definitivă a hotărârii judecătorești care tranșează acțiunea civilă, stabilind existența datoriei principale și a accesoriilor.

c) dacă pot deveni aplicabile dispozițiile art. 10 alin. (1<sup>1</sup>) din Legea nr. 241/2005 în situația în care inculpatul nu achită obligațiile fiscale accesorii, ci în privința acestora a intervenit amnistia fiscală.

În cuprinsul prezentului material vom prezenta așadar starea de fapt relevantă, argumentele judecătorilor investiți cu soluționarea cauzei și vom formula propriile observații cu privire la problemele analizate.

## I. Starea de fapt reținută de instanță

În sarcina inculpaților a fost reținută infracțiunea prevăzută de art. 9 alin. (1) lit. c și alin. (2) din Legea nr. 241/2005<sup>4</sup>, în esență fapta constând în

---

<sup>4</sup> Potrivit art. 9 alin. (1) din Legea nr. 241/2005 „Constituie infracțiuni de evaziune fiscală și se pedepsesc cu închisoare de la 2 la 8 ani și interzicerea unor drepturi sau cu amendă, următoarele fapte săvârșite în scopul sustragerii de la îndeplinirea obligațiilor fiscale [...] lit. c) evidențierea, în actele contabile sau în alte documente legale, a cheltuielilor care nu au la bază operațiuni reale ori evidențierea altor operațiuni fictive”, iar potrivit alin. (2) al aceluiași articol „Dacă prin faptele prevăzute la alin. (1) s-a produs un prejudiciu mai mare de 100.000 euro, în

aceea că în perioada 2009 – 2012 au înregistrat în evidențele contabile a unor societăți, facturi fictive cu scopul sustragerii de la îndeplinirea obligațiilor fiscale, prin reducerea impozitului pe profit ca urmare a înregistrării de cheltuieli fictive și deducerea fără drept a TVA care în realitate nu a fost plătită. Inculpații au achitat prejudiciul reținut în sarcina lor, însă doar debitul principal, majorat cu 20% din valoarea acestuia, iar în ceea ce privește accesoriile au invocat incidența amnistiei fiscale reglementate prin OUG nr. 69/2020 cu modificările ulterioare. În condițiile date, inculpații au solicitat să se constate că sunt incidente dispozițiile art. 10 alin. (1<sup>1</sup>) din Legea nr. 241/2005. În același timp, este de menționat faptul că organele fiscale nu au emis o decizie de impunere în ceea ce privește accesoriile, iar în contextul în care debitul principal a fost achitat, în evidențele administrației fiscale nu mai figurau creanțe care să vizeze sumele solicitate în cadrul procesului penal.

## II. Soluția instanței

În esență, judecătorii investiți cu soluționarea cauzei au arătat următoarele:

a) în ceea ce privește prima întrebare, dacă amnistia fiscală reglementată de OUG nr. 69/2020 acoperă și obligațiile fiscale accesorii originare în ilicitul penal, având în vedere prevederile art. 1 alin. (5) lit. b din Ordinul nr. 198/08.09.2021<sup>5</sup>, aceste dispoziții se aplică și persoanelor care au

---

echivalentul monedei naționale, limita minimă a pedepsei și limita maximă a acesteia se majorează cu 5 ani”.

<sup>5</sup> Potrivit art. 1 alin. (5) lit. b) din Ordinul pentru aprobarea Procedurii de anulare a obligațiilor de plată accesorii, publicat în M.of.: 938/01.10.2021, în categoria debitorilor care beneficiază de aceste facilități intră și „persoanele cărora li s-a stabilit răspunderea solidară potrivit Legii

calitatea de subiect activ al procesului penal având ca obiect infracțiunea de evaziune fiscală.

b) în ceea ce privește cea de-a doua problemă, instanța a arătat că în măsura în care partea civilă consideră că a fost prejudiciată printr-o faptă care intră sub incidența ilicitului penal, nici nu ar putea emite acte administrativ-fiscale cu caracter executoriu (contestabile în fața instanțelor de contencios administrativ), având în vedere că prejudiciul fiscal (ca orice alt prejudiciu) rezultat din săvârșirea unei infracțiuni va fi stabilit exclusiv de instanța penală. De asemenea, s-a arătat că acesta este de altfel și rolul juridic al constituirii de parte civilă, scopul fiind cel al obținerii unei hotărâri judecătorești care să constituie titlu executoriu. În condițiile date (în care infracțiunea este originea prejudiciului), administrația fiscală nici nu avea opțiunea de a emite un titlu executoriu, ci doar opțiunea sesizării organelor judiciare.

Finalmente, în ceea ce privește a doua problemă analizată în acest context, instanța a concluzionat că are posibilitatea de a constata incidența amnistiei fiscale în afara unui titlu executoriu și nu doar după rămânerea definitivă a hotărârii judecătorești care tranșează acțiunea civilă, stabilind existența datoriei principale și a accesoriilor. În viziunea judecătorilor investiți cu soluționarea cauzei doar un astfel de răspuns ar corespunde

---

*nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, denumit în continuare Codul de procedură fiscală, sau răspunderea potrivit Legii nr. 85/2014 privind procedurile de prevenire a insolvenței și de insolvență, cu modificările și completările ulterioare, sau potrivit Legii nr. 85/2006 privind procedura insolvenței, cu modificările și completările ulterioare, **inclusiv legii penale**, pentru obligațiile bugetare aferente perioadei anterioare datei de 31 martie 2020 inclusiv, indiferent de data emiterii deciziei de atragere a răspunderii sau a rămânerii definitive a hotărârii judecătorești de atragere a răspunderii” (s.n.).*

jurisdicției depline a instanței penale, care este singura în măsură să stabilească răspunderea penală și apoi răspunderea civilă, analizând totodată și eventualele cauze de stingere a prejudiciului. O altă soluție ar constitui totodată un serios impediment în aplicarea dispozițiilor art. 10 din Legea nr. 241/2005.

c) având în vedere cele expuse anterior, în mod firesc, instanța a concluzionat că dispozițiile art. 10 alin. (1<sup>1</sup>) sunt aplicabile și în situația în care inculpații au achitat debitul principal majorat cu 20% din baza de calcul, fără a achita și accesoriile, întrucât în privința acestora din urmă a intervenit amnistia fiscală.

### III. Propria opinie

a) În ceea ce privește prima problemă supusă analizei, credem că dispozițiile invocate de instanță [cele prevăzute de art. 1 alin. (5) lit. b din Ordinul nr. 198/08.09.2021] sunt cât se poate de clare: de dispozițiile amnistiei fiscale beneficiază și persoanele care au comis o infracțiune, cele de evaziune fiscală nefiind excluse. În contextul existenței acestei prevederi exprese, răspunsul judecătorilor care au fost investiți cu soluționarea cauzei nici nu putea fi altul, iar în privința acestui aspect achiesăm întru totul la opinia instanței.

b) În privința celei de a doua probleme, lucrurile credem că sunt mai complicate. În mod „tradițional” se consideră invariabil că prin comiterea unei infracțiuni de evaziune fiscală se cauzează un prejudiciu bugetului de

stat. Am arătat însă cu o altă ocazie<sup>6</sup> că infracțiunile de evaziune fiscală se diferențiază de alte infracțiuni contra patrimoniului, specificul celor dintâi fiind acela că obligația de plată de la care se sustrage inculpatul prin comiterea faptei este una preexistentă. În cazul comiterii unei infracțiuni de evaziune fiscală, autorul nu ajunge să aibă o „datorie” față de victimă ca urmare a conduitei infracționale, această datorie fiind una preexistentă în baza dispozițiilor fiscale. Altfel spus, contribuabilul desfășoară activități generatoare de venituri impozabile (și taxabile, după caz), moment de la care se constituie baza impozabilă și de la care se naște obligația fiscală<sup>7</sup>. Nu prin

---

<sup>6</sup> Oana BUGNAR-COLDEA, *Infracțiunile de evaziune fiscală prevăzute de art. 9 din Legea nr. 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale*, Ed. Universul Juridic, București, 2021, pp. 464 și urm.

<sup>7</sup> În susținerea acestui punct de vedere facem trimitere și la dispozițiile art. 21 alin. (1) din Codul de procedură fiscală, potrivit cărora „*Dacă legea nu prevede altfel, dreptul de creanță fiscală și obligația fiscală corelativă se nasc în momentul în care, potrivit legii, se constituie baza de impozitare care le generează sau în momentul la care contribuabilul/plătitorul este îndreptățit, potrivit legii, să ceară restituirea*”. Or, baza de impozitare se constituie în momentul efectuării operațiunii impozabile. În același sens, că baza de impunere se naște în momentul efectuării operațiunii care generează o obligație de plată a se vedea și CAB, dec.civ.: 4134/2018; CA Cluj, sent.civ.: 140/2016, disponibile la adresa [www.rolii.ro](http://www.rolii.ro); ÎCCJ, dec.civ.: 2103/2017, disponibilă la adresa [www.scj.ro](http://www.scj.ro). În sens contrar, că momentul apariției creanței fiscale este momentul expirării termenului legal de depunere a declarației anuale a se vedea CAB, dec. civ.: 6014/2018; CA Cluj, dec. civ.: 4398/2018, disponibile la adresa [www.rolii.ro](http://www.rolii.ro). Nu putem fi de acord cu această din urmă viziune, depunerea declarației având doar rol declarativ, unul din argumente fiind acela că, a aprecia că momentul depunerii declarației este cel în care se naște creanța fiscală ar conduce la concluzia că, în măsura în care o astfel de declarație nu este depusă, nu există o creanță fiscală, deci contribuabilul nu are de plătit nicio taxă sau impozit. Pentru detalii privitoare la momentul apariției creanței fiscale a se vedea și O. BUGNAR-COLDEA, *Infracțiunile de evaziune fiscală...*, pp. 156 și urm.



comiterea infracțiunii de evaziune fiscală de naște acea „datorie” față de stat, ci prin desfășurarea activității economice.

Dacă ne raportăm la situația concretă analizată de instanța de judecată, cronologia „evenimentelor” ar fi următoarea:

- contribuabilii desfășoară o activitate economică – pe măsură ce obțin venituri impozabile și taxabile, se naște obligația fiscală deci au o „datorie” față de stat;
- înregistrează în contabilitate cheltuieli fictive (se consumă infracțiunea de evaziune fiscală) – diminuează astfel cuantumul obligațiilor fiscale.

Această specificitate a prejudiciului în materia infracțiunilor de evaziune fiscală i-a determinat pe unii autori să concluzioneze că în procesele penale având ca obiect infracțiuni de evaziune fiscală, nu este posibilă constituirea de parte civilă<sup>8</sup>. În esență, argumentele aduse în susținerea acestui punct de vedere constau în faptul că: (i) organele fiscale sunt cele competente să stabilească cuantumul obligațiilor fiscale, Codul de procedură fiscală reglementând toate mecanismele necesare, inclusiv în ceea ce privește executarea silită a debitorului<sup>9</sup>; (ii) procedura de executare a creanței fiscale în baza deciziei de impunere și eventuala procedură de angajare a răspunderii

---

<sup>8</sup> Ioana Maria COSTEA, *Evaziunea fiscală. Legea nr. 241/2005 comentată și adnotată*, Ed. Hamangiu, București, 2019, p. 309; Diana ABRUDEAN, „Paralelismul procedurilor declanșate de faptele de evaziune fiscală. (II) Evaziunea fiscală – un singur ilicit pentru două proceduri complementare”, *Tax Magazine nr. 7/2016*, p. 454.

<sup>9</sup> Pentru o pertinentă analiză cu privire la imposibilitatea ca Parchetul să interpreteze legea fiscală și să stabilească obligații fiscale și, implicit, ca instanța de judecată să admită constituirea de parte civilă formulată de către ANAF, a se vedea Cosmin Flavius COSTAȘ, *Poate interpreta Parchetul legea fiscală și poate stabili obligații fiscale?*, disponibil la adresa [www.juridice.ro](http://www.juridice.ro).

solidare nu sunt opționale pentru organele fiscale și este nejustificat ca acestea să aștepte soluționarea procesului penal în vederea executării silite a debitorului; (iii) în situația în care autoritatea fiscală nu doar că emite o decizie de impunere, dar se și constituie parte civilă în procesul penal, pentru același prejudiciu, se obține un dublu remediu în mod nejustificat; (iv) autoritatea fiscală nu are nici un interes să exercite acțiunea civilă deoarece aceasta nu acționează ca un simplu particular, ci în calitatea sa de putere publică.

Așa cum pertinent a argumentat un autor, această dublă posibilitate a organelor fiscale de a recupera sumele sustrase de la impozitare, conduce la un cumul de proceduri (penală și fiscală) care generează o multitudine de probleme practice<sup>10</sup>.

Oricât de pertinente și logice sunt argumentele autorilor citați, soluția propusă este contrazisă, din păcate, de dispozițiile Codului de procedură fiscală, din lecturarea cărora rezultă că este posibilă constituirea de parte civilă. În acest sens facem trimitere la art. 150 alin. (3) din acest act normativ, potrivit căruia „Contribuabilul/Plătitorul sau altă persoană interesată poate să plătească sumele înscrise în procesele-verbale prevăzute la alin. (1)<sup>11</sup> sau, după caz, pretențiile organului fiscal înscrise în documentele prin care s-a constituit parte civilă în procesul penal”. De asemenea, potrivit art. 277 alin. (4) din același act normativ, „Hotărârea definitivă a instanței penale prin care

---

<sup>10</sup> C.F. COSTAȘ, „Prejudiciul sau eterna necunoscută a galaxiilor fiscale, penale și de insolvență”, *Cluj Tax Forum Journal* nr. 2/2019, pp. 95 și urm.

<sup>11</sup> Potrivit alin. (1): „Procesele-verbale care stau la baza sesizării organelor de urmărire penală prin care organele fiscale constată situații de fapt ce ar putea întruni elementele constitutive ale unei infracțiuni, precum și procesele-verbale încheiate la solicitarea organelor de urmărire penală, prin care se evaluează prejudiciul nu sunt acte administrativ fiscale în sensul prezentului cod”.

se soluționează acțiunea civilă este opozabilă organelor de soluționare competente, cu privire la sumele pentru care statul s-a constituit parte civilă”.

În susținerea necesității ca organele fiscale să se poată constitui parte civilă în procesele penale având ca obiect infracțiuni de evaziune fiscală ar mai putea fi aduse pe de altă parte câteva argumente. Cercetarea unei fapte de evaziune fiscale s-ar putea să se realizeze urmare a unei sesizări din oficiu, caz în care nu există o decizie de impunere. Într-o astfel de situație, ar exista două posibilități: fie am admite că organele fiscale se pot constitui parte civilă în procesele penale, iar instanța penală poate stabili care sunt obligațiile de plată ale contribuabilului, fie am achiesa la opinia autorilor citați și am considera că nu este posibilă constituirea de parte civilă, stabilirea sumelor se poate face doar de organele fiscale, separat de procesul penal, iar recuperarea sumelor datorate să se facă prin mecanismele de drept fiscal. Deși corectă din punct de vedere conceptual, această ultimă variantă nu ar fi concordantă cu dispozițiile din Codul de procedură fiscală la care am făcut referire anterior, din care rezultă că organele fiscale se pot constitui parte civilă în procesele penale.

De asemenea, este posibil ca, deși organele fiscale au stabilit un anumit quantum al obligațiilor fiscale datorate, în urma cercetărilor efectuate în cauză, organele penale să constate că, în realitate, contribuabilul s-a sustras de la îndeplinirea obligațiilor fiscale într-un quantum mai mare decât cel identificat de organele fiscale la momentul efectuării inspecției<sup>12</sup>. În această

---

<sup>12</sup> Chiar dacă dispozițiile art. 113 din Codul de procedură fiscală, reglementează o sumedenie de activități care pot fi întreprinse de organele fiscale pentru a face posibilă efectuarea inspecției fiscale (de ex. examinarea documentelor aflate în dosarul fiscal al contribuabilului/plătitorului; analiza și evaluarea informațiilor fiscale, în vederea confruntării declarațiilor fiscale cu informațiile proprii sau din alte surse și, după caz, a descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legislației fiscale; solicitarea de informații de la terți; verificarea locurilor unde se realizează activități generatoare de venituri impozabile ori unde se

situație, dacă nu am admite posibilitatea constituirii de parte civilă a autorității fiscale în procesul penal și al stabilirii obligațiilor de plată de către instanța penală, s-ar impune din nou, verificarea sau reverificarea, după caz<sup>13</sup>, a situației fiscale a contribuabilului de către organele fiscale.

---

află bunurile impozabile, etc.), activități care se aseamănă până la un punct cu cele care pot fi întreprinse de organele de urmărire penală, totuși, mecanismele de cercetare penală au o „forță” superioară. Cu titlu de exemplu, infracțiunea de mărturie mincinoasă prevăzută de art. 273 din Codul penal se aplică martorilor audiați într-un proces penal, dar nu și în cazul terților de la care organele fiscale solicită informații. De aceea, o declarație de martor dată într-un proces penal poate fi mai relevantă decât informațiile furnizate de un terț, fără presiunea atragerii răspunderii penale pentru săvârșirea infracțiunii de mărturie mincinoasă, în cazul în care informațiile transmise nu corespund realității.

<sup>13</sup> Amintim faptul că, potrivit art. 128 alin. (1) din Codul de procedură fiscală „Prin excepție de la prevederile art. 118 alin. (3) (potrivit cărora *inspecția fiscală se poate efectua o singură dată pentru fiecare tip de creanță fiscală și pentru fiecare persoană supusă impozitării – n.n.*), conducătorul organului de inspecție fiscală poate decide reverificarea unor tipuri de obligații fiscale pentru o anumită perioadă impozabilă, la propunerea organului de inspecție fiscală desemnat cu efectuarea inspecției sau la cererea contribuabilului, dacă sunt îndeplinite următoarele condiții cumulative:

- a) după încheierea inspecției fiscale apar date suplimentare care erau necunoscute organului de inspecție fiscală sau, după caz, contribuabilului, la data efectuării inspecției fiscale;
- b) datele suplimentare influențează rezultatele inspecției fiscale încheiate”.

În acest context, mai precizăm că reverificarea prevăzută de art. 128 din Codul de procedură fiscală nu se realizează prin aplicarea concomitentă a dispozițiilor art. 350 din același act normativ, privitor la colaborarea cu organele de urmărire penală, deoarece rezultatul unui control fiscal realizat la solicitarea acestor organe nu se finalizează cu emiterea unei decizii de impunere, deci a unui titlu executoriu, ci cu întocmirea unui proces-verbal, care constituie mijloc de probă în procesul penal. Reverificarea în sensul dispozițiilor art. 128 din Codul de procedură fiscală se poate realiza așadar doar distinct de procesul penal, la inițiativa conducătorului organului de inspecție fiscală.

În ceea ce ne privește, achiesăm la opinia autorilor care apreciază că nu este posibilă constituirea de parte civilă în procesele penale având ca obiect infracțiuni de evaziune fiscală. Dacă am admite o astfel de soluție, dilema apărută odată cu soluționarea cauzei supusă analizei nici nu ar mai exista. Altfel spus, nu s-ar mai pune problema ca instanța penală să constate incidența dispozițiilor privitoare la amnistia fiscală, deoarece nu ar mai fi investită și cu soluționarea laturii civile. Or, aplicabilitatea acestor dispoziții ține, în mod evident, de latura civilă a cauzei.

Totuși, având în vedere prevederile potrivit cărora administrația fiscală se poate constitui parte civilă în procesele penale, având în vedere cele expuse anterior cu privire la unele probleme care ar putea apărea dacă am admite o opinie contrară, dar și „tradiția” aditerii constituirii de parte civilă a ANAF în procesele penale, credem că o altă soluție pronunțată de instanță ar fi fost una cel puțin „exotică” în peisajul juridic actual.

Dacă pornim de la premisa că este posibilă constituirea de parte civilă în procesele penale având ca obiect infracțiuni de evaziune fiscală, soluția instanței este corectă. Din moment ce aceasta este investită cu soluționarea laturii civile, regulile de drept civil (fiscal) trebuie aplicate întru totul. Ar fi absurd ca instanța penală să poată stabili întinderea obligațiilor fiscale, dar să

---

În condițiile în care pornim de la premisa că este posibilă constituirea de parte civilă în procesele penale având ca obiect infracțiuni de evaziune fiscală, credem că este corect ca, în situația în care organele fiscale verifică situația contribuabilului la solicitarea organelor de urmărire penală, acestea să întocmească un proces-verbal care constituie mijloc de probă și nu să emită o decizie de impunere. Organele de urmărire penală și ulterior instanța de judecată analizează temeinicia unei acuzații în baza mijloacelor de probă aflate la dosar, apreciind relevanța și concludența acestora, nici o probă neavând o valoare superioară predefinită. Decizia de impunere este un document fiscal, care constituie titlu executoriu și care are o astfel de valoare în afara procesului penal. O decizie de impunere aflată într-un dosar penal nu poate avea o altă valoare decât a unui înscris care constituie mijloc de probă.

nu poată face și aplicarea unor norme care diminuează sau chiar anulează anumite obligații de această natură (în speța analizată, de anulare a accesoriilor). O soluție contrară ar echivala cu obligarea inculpaților la efectuarea unei plăți nedatorate și nu putem să nu ne întrebăm care ar fi situația ulterior rămânerii definitive a hotărârii de condamnare. Altfel spus, pentru a beneficia de dispozițiile art. 10 alin. (1<sup>1</sup>) din Legea nr. 241/2005, inculpații ar achita și accesoriile, iar ulterior ar solicita administrației fiscale restituirea sumelor respective, având în vedere că acestea nu sunt de fapt datorate?

În ceea ce privește problema analizării de către instanță a incidenței amnistiei fiscale în afara unui titlu executoriu, așadar anterior rămânerii definitive a hotărârii judecătorești care tranșează acțiunea civilă, după cum am precizat, judecătorii au apreciat că în virtutea deplinei jurisdicții a instanței penale aceasta poate decide, odată cu soluționarea cauzei, și cu privire la eventualele cauze de stingere a prejudiciului, în speță, incidența amnistiei fiscale.

În opinia noastră, pornind din nou de la premisa posibilității constituirii de parte civilă a organelor fiscale, soluția instanței este corectă. În măsura în care s-ar aprecia că incidența amnistiei fiscale ar putea fi analizată doar după rămânerea definitivă a hotărârii judecătorești care tranșează acțiunea civilă, s-ar ajunge din nou în situația absurdă la care am făcut referire anterior în care, pentru a beneficia de dispozițiile art. 10 alin. (1<sup>1</sup>) din Legea nr. 241/2005, inculpații ar fi nevoiți să achite obligațiile fiscale accesorii care în realitate, potrivit dreptului fiscal nu sunt datorate statului și am ajunge din nou la dilema anterioară: Ar trebui inculpații să achite accesoriile, iar ulterior să solicite restituirea lor? În plus, nu este exclus ca valoarea obligațiilor accesorii să fie atât de ridicată încât inculpații, deși ar putea achita prejudiciul majorat cu 20%, să nu aibă capacitatea financiară de achita și accesoriile,

pierzând astfel posibilitatea de a beneficia de cauza de nepedepsire, deși accesoriile nu sunt datorate. Într-o astfel de situație nu doar inculpații ar avea de pierdut, ci și statul, inculpații fiind descurajați să mai repare prejudiciul și să achite suplimentar 20% din baza impozabilă, având în vedere că nu ar beneficia de cauza de nepedepsire. De asemenea, s-ar ajunge în situația discriminatorie în care, în cazul inculpaților care au beneficiat anterior de anularea obligațiilor fiscale accesorii în temeiul OUG nr. 69/2020 să poată fi aplicată cauza de nepedepsire în situația în care achită prejudiciul majorat cu 20%, fără accesorii, însă inculpații care nu au beneficiat anterior de aceste dispoziții să fie obligați să achite obligațiile fiscale accesorii, având însă ulterior posibilitatea de a solicita restituirea sumelor astfel achitate.

În aceste condiții, credem că soluția instanței în privința acestui aspect este una cât se poate de corectă.

c) Finalmente, în ceea ce privește posibilitatea aplicării dispozițiilor art. 10 alin. (1<sup>1</sup>) din Legea nr. 241/2005 în situația în care inculpatul nu achită obligațiile fiscale accesorii, ci în privința acestora a intervenit amnistia fiscală, din cele arătate anterior credem că s-a putut deduce deja că achiesăm la opinia instanței care a răspuns afirmativ la această întrebare.

Chiar dacă potrivit dispozițiilor art. 10 alin. (1<sup>1</sup>) din Legea nr. 241/2005, pentru a beneficia de cauza de nepedepsire, inculpații trebuie să achite prejudiciul cauzat, majorat cu 20% din baza impozabilă, precum și dobânzile și penalitățile, aceasta nu înseamnă că întotdeauna se impune ca aceste accesorii să fie achitate efectiv. Textul nu exclude posibilitatea ca accesoriile să fie considerate stinse prin alte mecanisme, precum incidența amnistiei fiscale. În același sens s-a arătat că „art. 10 alin. (1<sup>1</sup>) din Lege nu condiționează în mod explicit aplicarea cauzei de nepedepsire de o plată efectivă ci de «acoperirea integrală»”, iar „Formularea «acoperire integrală»

se apropie mai mult ca semantică de noțiunea de «stingere» a unei obligații, în orice formă, decât de cea de plată exclusiv<sup>14</sup>.

În plus, în materia infracțiunilor de evaziune fiscală, având în vedere principiul subsidiarității dreptului penal, acesta trebuie privit ca un „accesoriu” al dreptului fiscal, în sensul în care, prin normele de incriminare prevăzute în cuprinsul Legii nr. 241/2005, se „garantează” un nivel mai ridicat al colectării taxelor și impozitelor, atunci când normele de drept fiscal sunt insuficiente. Ar fi absurd ca, deși potrivit normelor de drept fiscal contribuabilul nu datorează sume bugetului de stat, instanța penală investită cu soluționarea unei cauze având ca obiect infracțiuni de evaziune fiscală să dispună plata de către inculpați a unor sume care nu sunt datorate. Făcându-se o paralelă cu situația persoanelor care au beneficiat de anularea accesoriilor anterior intrării în vigoare a dispozițiilor art. 10 alin. (1<sup>1</sup>) din Legea nr. 241/2005 a fost subliniată absurditatea unei concluzii contrare. S-a arătat astfel că a solicita acestor persoane să achite inclusiv accesoriile, pentru a beneficia de cauza de nepedepsire, ar echivala cu obligarea acestora la efectuarea unei plăți cert nedatorate, în condițiile în care partea civilă a considerat că prejudiciul civil (fiscal) a fost reparat integral și nu ar mai avea nicio pretenție<sup>15</sup>.

Concluzionând, decizia analizată credem că este una de importanță mai ales pentru practica judiciară, având în vedere că numărul dosarelor având ca obiect infracțiuni de evaziune fiscală este unul ridicat și având în vedere intrarea în vigoare a OUG nr. 69/2020, fără îndoială problemele analizate în cuprinsul acestei decizii au intervenit și în alte situații.

---

<sup>14</sup> Doris Alina ȘERBAN, *Câteva controverse privind evaziunea fiscală. Partea I*, disponibil la adresa [www.juridice.ro](http://www.juridice.ro).

<sup>15</sup> *Ibidem*.



#### IV. Lista bibliografică:

ABRUDEAN D., „Paralelismul procedurilor declanșate de faptele de evaziune fiscală.

(II) Evaziunea fiscală – un singur ilicit pentru două proceduri complementare”, *Tax Magazine nr. 7/2016*;

BUGNAR-COLDEA O., *Infracțiunile de evaziune fiscală prevăzute de art. 9 din Legea nr. 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale*, Ed. Universul Juridic, București, 2021;

COSTAȘ C.F., *Poate interpreta Parchetul legea fiscală și poate stabili obligații fiscale?*, disponibil la adresa [www.juridice.ro](http://www.juridice.ro);

COSTAȘ C.F., „Prejudiciul sau eterna necunoscută a galaxiilor fiscale, penale și de insolvență”, *Cluj Tax Forum Journal nr. 2/2019*

COSTEA I.M., *Evaziunea fiscală. Legea nr. 241/2005 comentată și adnotată*, Ed. Hamangiu, București, 2019;

ȘERBAN D.A., *Câteva controverse privind evaziunea fiscală. Partea I*, disponibil la adresa [www.juridice.ro](http://www.juridice.ro).