

COLECȚIA FISCALITATE IMPOZITE TAXE

Valentina
Gherasim-Proca

ACȚIUNILE JUDICIARE ÎN MATERIE FISCALĂ

Acțiuni exercitate de autoritățile fiscale în cauzele penale cu prejudicii fiscale

VOLUMUL IV

Valentina
Gherasim-Proca

ACȚIUNILE JUDICIARE
ÎN MATERIE FISCALĂ

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

VOLUMUL IV

UNIVERSUL JURIDIC
BUCUREȘTI
2024

CAPITOLUL I

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

Secțiunea I

Răspunderea în materie fiscală

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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