

## ART. 10 DIN LEGEA NR. 241/2005 PENTRU PREVENIREA ȘI COMBATEREA EVAZIUNII FISCALE – TRECUT ȘI PREZENT

*Av. dr. Oana BUGNAR-COLDEA*

*Cadru didactic asociat, Facultatea de Drept,  
Universitatea „Babeș-Bolyai” din Cluj-Napoca*

### Abstract

*Art. 10 of Law no. 241/2005 has raised debates since the adoption of this law and has undergone changes over time, the legislator oscillating between the desire to drastically punish persons who have committed tax evasion offences and to quickly recover the damage caused by committing such offenses. In this article, these provisions are analyzed, in the light of the most recent amendments brought by Law no. 55/2021, being highlighted the problems that appeared in the judicial practice prior to these changes, the possible solutions, the conditions of applicability of art. 10 at present, as well as some problems of interpretation that may arise, including in certain special cases.*

**Keywords:** *Art. 10, tax evasion, damage, cause of impunity, applicability conditions, penalty, fine*

Evaziunea fiscală este fără îndoială o problemă mondială și, din păcate, atâta timp cât vor exista taxe și impozite, acest fenomen va dăinui. În aceste condiții, tentația legiuitorului de a stabili sancțiuni aspre<sup>1</sup> pentru săvârșirea unor infracțiuni de evaziune fiscală poate fi mare și, de altfel, legiuitorul român a și demonstrat, de-a lungul timpului, o puternică înclinație înspre adoptarea unui model autoritar<sup>2</sup>

---

<sup>1</sup> În sistemul național, în cazul săvârșirii unei infracțiuni de evaziune fiscală, în forma agravată prevăzută de art. 9 alin. (3) din Legea nr. 241/2005, pedeapsa prevăzută de lege este cea a închisorii între 9 și 15 ani, în timp ce, exemplificativ, limita de pedeapsă maximă pentru comiterea unei infracțiuni de evaziune fiscală, în formă agravată, este de 5 ani în Austria, 7 ani în Estonia, 4 ani în Finlanda, 5 ani în Irlanda, 6 ani în Italia, 8 ani în Portugalia, 10 ani în Marea Britanie și Germania. ProTax Report, *Approaches to tax crimes in the European Union (WP2 – Focus groups to explore institutional practices in anti-money laundering and tax evasion)*, <https://ec.europa.eu/research/participants/documents/downloadPublicdocumentIds=080166e5c8c7ea6a&appId=PPGMS>.

<sup>2</sup> După abrogarea Legii nr. 87/1994 și intrarea în vigoare a Legii nr. 241/2005, unii autori, în mod pertinent, au arătat că, având în vedere că au fost multiplicat incriminările penale, a fost menținut principiul obligativității și oficialității acțiunii penale și s-a menținut preferința pentru pedepse private de libertate; legiuitorul român a preluat, în mod clar, în domeniul infracționalității fiscale modelul autoritar, un model ce subliniază o încredere absolută a statului în represiunea penală. M. Șt. Minea, C.F. Costaș, D.M. Ionescu, *Legea evaziunii fiscale. Comentarii și explicații*, Ed. C.H. Beck, București, 2006, p. 31.

în ceea ce privește sancționarea unor astfel de fapte, în detrimentul unui model liberal<sup>3</sup>.

În acest domeniu, însă, realitatea a demonstrat că stabilirea unor limite de pedeapsă ridicate nu conduce la o diminuare a fenomenului evazionist<sup>4</sup>. În acest context, anterior intrării în vigoare a Legii nr. 55/2021<sup>5</sup>, prin care a fost modificată Legea nr. 241/2005<sup>6</sup>, în doctrină, s-a arătat cât se poate de pertinent faptul că „o legislație precum Legea nr. 241/2005, în forma actuală, care sancționează penal și evaziunea fiscală de 5 lei și atenuează răspunderea penală prin reducerea la jumătate a limitelor de pedeapsă în cazul plății integrale a prejudiciului, este o veritabilă bizarerie juridică”<sup>7</sup>.

Această pertinentă observație a autorului citat nu este una pur teoretică, practica judiciară demonstrând că, în lipsa unor sancțiuni alternative, a unor cauze de nepedepsire, a unor alte modalități de stingere a acțiunii penale, un întreg proces penal (finalizat cu judecata în apel) poate fi desfășurat în considerarea unui prejudiciu de 72 de lei. În acest sens, facem trimitere la Sentința penală nr. 140/2017 a Tribunalului Brăila<sup>8</sup>, prin care s-a dispus condamnarea inculpatului pentru săvârșirea infracțiunii de evaziune fiscală prevăzute de art. 9 alin. (1) lit. a) din lege, reținându-se în sarcina sa că a obținut venituri din cedarea folosinței unei garsoniere fără a le fi declarat la administrația fiscală în vederea impozitării, fiind calculat un prejudiciu în valoare de 72 de lei. Mai mult decât atât, instanța de fond s-a văzut, în aceste condiții, nevoită să dispună revocarea suspendării executării unei pedepse stabilite anterior pentru comiterea infracțiunii prevăzute de art. 337 C. pen. de către inculpat, întrucât așa-zisa infracțiune de evaziune fiscală fusese comisă în termenul de supraveghere.

Din fericire, prin Decizia penală nr. 1291/2017 a Curții de Apel Galați<sup>9</sup>, a fost desființată soluția de condamnare dispusă de Tribunalul Brăila. Instanța de apel,

---

<sup>3</sup> Modelul autoritar a fost definit în doctrină ca fiind un model ce implică o anumită severitate din partea statului, care nu face din protecția drepturilor individuale principala sa preocupare, în timp ce modelul liberal presupune recunoașterea în raport cu statul a individului, ca valoare autonomă, implicând respectul și demnitatea sa. Aplicat infractorului, liberalismul implică interes pentru reintegrarea sa socială, iar, aplicat victimei, presupune repararea prejudiciului cauzat. Modelul liberal, general vorbind, urmărește să asigure un echilibru între lupta contra criminalității și protejarea drepturilor individuale. A se vedea J. Pradel, *Droit Pénal Comparé*, 4<sup>e</sup> édition, Ed. Dalloz, Paris, 2016, pp. 885, 929.

<sup>4</sup> În ciuda limitelor de pedeapsă extrem de ridicate stabilite de legiuitorul național, potrivit unui raport al Comisiei Europene din septembrie 2020, România înregistra cele mai mari pierderi de TVA din Uniunea Europeană, Finlanda, pe de altă parte (cu un maxim special al închisorii de 4 ani), situându-se pe ultimele locuri, alături de Suedia și Croația. [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/default/files/vat-gap-full-report-2020\\_en.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/default/files/vat-gap-full-report-2020_en.pdf).

<sup>5</sup> Publicată în M. Of. nr. 332 din 1 aprilie 2021.

<sup>6</sup> Publicată în M. Of. nr. 672 din 27 iulie 2005.

<sup>7</sup> C.F. Costăș, *Prejudiciul sau eterna necunoscută a galaxiilor fiscale, penale și de insolvență*, Cluj Tax Forum Journal nr. 2/2019, p. 112.

<sup>8</sup> Disponibilă la adresa: [www.rolii.ro](http://www.rolii.ro).

<sup>9</sup> Disponibilă la adresa: [www.rolii.ro](http://www.rolii.ro).

probabil, observând absurditatea situației, a dispus achitarea inculpatului în considerarea inexistenței scopului sustragerii de la îndeplinirea obligațiilor fiscale, arătând că „suma ce face obiectul infracțiunii deduse judecății, de 72 lei, este mai mult decât modică, neputând constitui o motivație infracțională serioasă pentru inculpat”. Ne întrebăm, în acest context, care au fost costurile suportate de stat pentru soluționarea unei astfel de cauze? În mod cert, mai mari de 72 de lei, valoarea prejudiciului reținut în cauză, care, de altfel, a fost de la bun început achitat de inculpat. O astfel de cauză credem că spune totul despre cât de necesară era o intervenție legislativă.

În aceste condiții, chiar dacă modificările aduse Legii nr. 241/2005 prin Legea nr. 55/2021 pot fi supuse anumitor critici, fără îndoială, această intervenție legislativă este una cât se poate de binevenită, deși este posibil ca, pentru societate în general, să fie mai greu de înțeles cum reglementarea unor cauze de nepedepsire, de atenuare a pedepsei, a posibilității de a se dispune suspendarea executării pedepsei în funcție de repararea prejudiciului poate fi benefică. Avantajele unei astfel de politici penale au fost evidențiate însă în doctrina germană<sup>10</sup>, acestea nefiind puține. În primul rând, o astfel de reglementare creează un avantaj pentru victimă, prejudiciul cauzat acesteia fiind reparat cu celeritate și fără costuri suplimentare<sup>11</sup>. În al doilea rând, autorul este motivat să depună eforturi pentru a înlătura consecințele faptelor sale, acesta fiind unul dintre puținele cazuri în care interesele autorului și ale victimei converg. Sistemul judiciar, de asemenea, este avantajat, evitându-se prelungirea unui proces penal care generează, la rândul său, costuri.

Nu în ultimul rând, autorul citat arată că o astfel de reglementare este oportună, inclusiv din perspectiva finalității pedepsei. Din punctul de vedere al rolului compensatoriu, în opinia autorului, aplicarea unei pedepse îndeplinește acest rol mai degrabă simbolic, fiind dificil de înțeles cum încarcerarea unei persoane pentru comiterea, de exemplu, a unei infracțiuni de furt compensează prejudiciul cauzat, cu atât mai mult cu cât situația victimei nu se schimbă cu nimic. Din perspectiva reeducării, se apreciază că, în măsura în care autorul trebuie să se ocupe singur de repararea prejudiciului și să depună eforturi în acest sens, acesta va înțelege mai bine consecințele faptei comise, iar comportamentul său social ar fi mult mai mult îmbunătățit decât s-ar întâmpla prin simpla sa încarcerare. În plus, încarcerarea unei persoane și „ruptura” care se creează între aceasta și restul societății vor face mai dificilă reintegrarea socială a autorului după executarea pedepsei și, mai mult decât atât, în sistemul penitenciar există chiar pericolul „infectării criminale”.

---

<sup>10</sup> C. Roxin, *Pena y reparación*, Anuario de derecho penal y ciencias penales, vol. 52, 1999, pp. 5 și urm., disponibil la adresa: [www.dialnet.unirioja.es](http://www.dialnet.unirioja.es).

<sup>11</sup> În cazul infracțiunii de evaziune fiscală, este impropriu să discutăm despre o „victimă”, statul fiind cel prejudiciat, însă avantajul recuperării cu celeritate a sumelor datorate de contribuabili există și în acest caz.

Astfel, autorul citat a arătat că, în realitate, rolul de intimidare nu îl are doar sancțiunea prevăzută de lege, ci, mai degrabă, riscul de a fi descoperit joacă acest rol. Rolul preventiv al dreptului penal este atins în măsura în care la nivelul societății există un sentiment de încredere în justiție. Or, pentru dezvoltarea acestui sentiment este esențial ca, în primul rând, prejudiciul cauzat victimei să fie reparat. Majoritatea cetățenilor nu va considera că ordinea socială a fost restabilită prin aplicarea unei pedepse atâta timp cât pagubele suferite de către victimă nu au fost reparate<sup>12</sup>.

În consecință, înainte de a trece la analiza punctuală a modificărilor aduse recent art. 10 din Legea nr. 241/2005, dorim să subliniem încă o dată faptul că această intervenție era cât se poate de necesară.

### 1. Scurt istoric al „evoluziei” dispozițiilor art. 10 din Legea nr. 241/2005<sup>13</sup>

Art. 10 din lege a suferit, de-a lungul timpului, mai multe modificări, inclusiv în procesul legislativ existând dezbateri cu privire la conținutul normei, iar constituționalitatea acestuia a fost în multiple rânduri pusă sub semnul întrebării, cea mai recentă modificare fiind adusă prin Legea nr. 55/2021.

În forma inițială a Legii nr. 241/2005, adoptată de Senat, se prevedea că, în măsura în care prejudiciul este integral acoperit de inculpat până la rămânerea definitivă a hotărârii de condamnare, limitele de pedeapsă se reduc la jumătate, iar, dacă prejudiciul nu depășește 50.000 euro în echivalentul monedei naționale, se poate aplica pedeapsa cu amendă.

Comisia juridică a propus modificarea textului, în sensul limitării momentului până la care trebuie reparat prejudiciul, pentru a fi aplicabile aceste dispoziții – până la primul termen de judecată – și s-a propus ca, în cazul în care prejudiciul nu depășește 100.000 euro, să existe posibilitatea aplicării amenzii, iar, în cazul în care

<sup>12</sup> C. Roxin, *op. cit.*, pp. 9 și urm.

<sup>13</sup> În prezent, potrivit art. 10 din lege: „(1) 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 amendă.

(1<sup>1</sup>) În cazul săvârșirii uneia dintre infracțiunile prevăzute la art. 8 și 9, dacă în cursul urmăririi penale sau în cursul judecării 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.

(1<sup>2</sup>) Dispozițiile prezentului articol se aplică tuturor inculpaților chiar dacă nu au contribuit la acoperirea prejudiciului prevăzut la alin. (1) și (1<sup>1</sup>).

(2) Dispozițiile prevăzute la alin. (1) nu se aplică dacă făptuitorul a mai săvârșit o infracțiune prevăzută de prezenta lege într-un interval de 5 ani de la comiterea faptei pentru care a beneficiat de prevederile alin. (1)“.

prejudiciul nu depășește 50.000 euro, să se aplice o sancțiune administrativă care se înregistrează în cazierul judiciar. În privința motivului introducerii acestui amendament, s-a precizat că „prin această normă se realizează o mai bună recuperare a prejudiciului”<sup>14</sup>.

Cu ocazia adoptării proiectului de lege, acest amendament a fost dezbătut, fiind exprimate două opinii. Pe de o parte, s-a arătat că această propunere nu poate fi primită, întrucât, astfel, nu s-ar ajunge la o mai bună colectare a taxelor și a impozitelor, dimpotrivă, putând fi încurajat fenomenul evazionist, iar, pe de altă parte, s-a arătat că o astfel de reglementare ar fi benefică, statul având de câștigat de două ori: prin recuperarea sumelor datorate de contribuabil și prin faptul că nu ar mai suporta costurile generate de încarcerarea persoanelor care comit infracțiuni de evaziune fiscală.

Se poate observa că, în esență, o opinie susține modelul autoritar, amendamentul propus fiind, pe de altă parte, o expresie a modelului liberal, concentrat mai puternic pe recuperarea prejudiciului cauzat prin comiterea infracțiunii. Altfel spus, parlamentarii au trebuit să decidă ce este mai important: pedepsirea infractorului sau recuperarea prejudiciului.

Legea a fost promulgată în varianta care pune mai mare accentul pe recuperarea prejudiciului. Ulterior, prin Legea nr. 255/2013<sup>15</sup>, art. 10 alin. (1) a fost modificat în sensul că s-a precizat expres că aceste dispoziții se aplică în cazul săvârșirii uneia dintre infracțiunile prevăzute la art. 8 sau art. 9 din lege<sup>16</sup>, s-a înlocuit necesitatea acoperirii „prejudiciului” cu cea a acoperirii integrale a „pretențiilor părții civile”, iar unicul efect generat de repararea prejudiciului era reducerea la jumătate a limitelor de pedeapsă. S-a revenit, așadar, la o prevedere axată mai mult pe sancționarea inculpatului. Din nefericire, de această dată, motivele care au determinat această modificare nici nu se regăsesc în expunerea de motive și nici nu au fost arătate cu ocazia dezbaterii proiectului de lege.

Constatându-se, probabil, că modificarea adusă prin Legea nr. 255/2013 nu a condus la o scădere a fenomenului evazionist sau la o rată mai mare de recuperare a prejudiciilor, prin Legea nr. 55/2021 s-a revenit parțial la forma inițială a dispozițiilor art. 10, fiind însă adăugate prevederi noi – respectiv dispozițiile art. 10 alin. (1<sup>1</sup>) și alin. (12).

---

<sup>14</sup> <http://www.cdep.ro/comisii/juridica/pdf/2005/rp220.pdf>.

<sup>15</sup> Legea 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 penale, publicată în M. Of. nr. 515 din 14 august 2013.

<sup>16</sup> Vechea reglementare a suscitât dezbateri cu privire la sfera de aplicare a art. 10 din Legea nr. 241/2005, respectiv dacă se aplică doar în cazul comiterii infracțiunii prevăzute de art. 9 sau și în cazul comiterii altor infracțiuni din lege. A se vedea D. Chertes, *Sfera de aplicare a art. 10 din Legea nr. 241/2005. Incidența modificării acesteia prin Legea nr. 255/2013 de punere în aplicare a Legii nr. 135/2010 privind Codul de procedură penală*, articol disponibil la adresa: [www.penalmente.eu](http://www.penalmente.eu).

## 2. Condițiile de aplicare a art. 10 din lege

Raportându-ne la actuala reglementare, constatăm că, pentru a deveni incidente dispozițiile art. 10 din lege, este necesar ca: **(a)** prin comiterea faptei să se cauzeze un prejudiciu; **(b)** inculpatul să acopere prejudiciul cauzat [în cazul alin. (1)], respectiv prejudiciul produs prin comiterea faptei, majorat cu 20% din baza de calcul, la care se adaugă dobânzile și penalitățile [în cazul alin. (1<sup>1</sup>)]; **(c)** repararea prejudiciului să se facă în cursul urmăririi penale sau în cursul judecății; **(d)** făptuitorul să nu mai fi beneficiat în ultimii 5 ani de dispozițiile alin. (1), în cazul în care s-ar dori aplicarea acestora<sup>17</sup>.

### *(a) Producerea unui prejudiciu*

Pentru ca art. 10 alin. (1), respectiv alin. (1<sup>1</sup>) să poată deveni aplicabile, este evident, de la bun început, că premisa constă în producerea unui prejudiciu. Se poate, totuși, observa că, deși art. 10 face trimitere la toate modalitățile de comitere a infracțiunii de evaziune fiscală prevăzute de art. 9 alin. (1), în realitate, nu toate acestea sunt apte să genereze o astfel de urmare.

Fără a intra într-o analiză aprofundată a urmării specifice fiecărei modalități prevăzute de art. 9 din lege, această problemă putând cu ușurință face obiectul unei analize distincte, ne limităm doar la a arăta că modalitățile prevăzute de art. 9 alin. (1) lit. a)-c), în opinia noastră, au ca urmare diminuarea creanței fiscale, ceea ce permite finalmente stabilirea și calcularea unui prejudiciu. Celelalte modalități, pe de altă parte [prev. de art. 9 alin. (1) lit. d)-g)], nu sunt apte să conducă la un asemenea rezultat, fiind infracțiuni de pericol, astfel încât aplicabilitatea dispozițiilor art. 10 din lege este exclusă *de plano* în acest caz.

În acest sens, precizăm că urmarea generată de comiterea infracțiunii prevăzute de art. 9 alin. (1) lit. d) (alterarea, distrugerea sau ascunderea de acte contabile) și lit. e) (executarea de evidențe contabile duble) constă în împiedicarea sau îngreunarea stabilirii de către organele fiscale a adevăratei valori a taxelor și impozitelor datorate de contribuabil. Sustragerea efectivă de la îndeplinirea obligațiilor fiscale nu se realizează însă prin comiterea acestor fapte, ci, eventual, prin comiterea infracțiunii de evaziune fiscală în modalitățile prevăzute de art. 9 alin. (1) lit. b) sau c) din lege<sup>18</sup>. De asemenea, declararea, în mod corect, a sediului principal sau

---

<sup>17</sup> Această condiție nu este aplicabilă însă și în cazul în care s-ar pune problema aplicării dispozițiilor art. 10 alin. (1<sup>1</sup>) din lege, având în vedere că, în cuprinsul art. 10 alin. (2), se face trimitere exclusiv la alin. (1) al aceluiași articol.

<sup>18</sup> Precizăm că nu am făcut trimitere și la dispozițiile art. 9 alin. (1) lit. a) din lege, întrucât reținerea infracțiunii de evaziune fiscală în modalitățile prevăzute de lit. d) și e) este posibilă doar în cazul în care contribuabilul are obligația de a organiza și conduce evidența contabilă. Or, dispozițiile art. 9 alin. (1) lit. a) din lege pot fi reținute doar în sarcina contribuabililor care nu au o astfel de obligație, ci doar obligația declarării veniturilor. În acest sens, a se vedea Decizia nr. 3907/2012 a instanței supreme,

secundar nu este o activitate aptă să genereze venituri, astfel încât, prin nedeclararea, declararea fictivă sau inexactă a acestora, contribuabilul să se poată sustrage de la plata taxelor și impozitelor datorate. În consecință, nici comiterea infracțiunii prevăzute de art. 9 alin. (1) lit. f) din lege nu este aptă să conducă la diminuarea creanței fiscale. Nu în ultimul rând, urmarea generată prin comiterea infracțiunii în modalitatea prevăzută la art. 9 alin. (1) lit. g) din lege (substituirea, degradarea sau înstrăinarea de către debitor sau de către terțe persoane a bunurilor sechestrate) este îngreunarea activității de executare silită a debitorului. Și în acest caz, sustragerea de la plata taxelor și impozitelor s-a realizat, eventual, la un moment anterior, infracțiunea de evaziune fiscală în această modalitate fiind una de pericol. În măsura în care am aprecia că, prin comiterea faptei, s-a cauzat un prejudiciu, constând în sumele de bani care nu pot fi recuperate prin activitatea de executare silită, am ajunge să imputăm inculpatului același prejudiciu de două ori. Sumele a căror recuperare se urmărește prin activitatea de executare silită sunt datorate în considerarea neîndeplinirii anterioare a obligațiilor fiscale și vor fi imputate ori drept consecință a reținerii infracțiunii de evaziune fiscală în una dintre modalitățile care au ca urmare diminuarea creanței fiscale sau în urma stabilirii de către organele fiscale a unor datorii suplimentare în baza dispozițiilor de drept fiscal.

Altfel spus, art. 10 alin. (1) din lege poate fi incident doar în cazul în care s-a comis infracțiunea de evaziune fiscală în modalitățile prevăzute de art. 9 alin. (1) lit. a), b) sau c) din lege.

Această diferențiere demonstrează o inechitate profundă pe care o generează modalitatea în care legiuitorul a ales să reglementeze infracțiunile de evaziune fiscală, respectiv „amestecând” modalități care sunt apte să producă un prejudiciu cu infracțiuni de pericol, fără a face o diferență însă din perspectivă sancționatorie (pedeapsa prevăzută de lege fiind, în toate cazurile, cea a închisorii de la 2 la 8 ani sau amenda). Exemplificativ, persoana care declară fictiv sediul, cu scopul de a se sustrage de la îndeplinirea obligațiilor fiscale, nu va putea beneficia de cauza de nepedepsire prevăzută de art. 10 alin. (1)<sup>1</sup>, pedeapsa închisorii aplicabile este între 2 și 8 ani și, în cel mai „bun caz”, acesteia i se va putea aplica pedeapsa amenzii. Și în ceea ce privește posibilitatea aplicării pedepsei amenzii, inculpatul se va afla într-o situație inechitabilă: în cazul în care, în sarcina acestuia, s-ar reține una sau mai multe dintre modalitățile prevăzute de art. 9 alin. (1) lit. a)-c) din lege, prin care s-ar fi produs un prejudiciu de până la 50.000 euro, iar acesta ar fi recuperat, aplicarea

---

decizie de referință în delimitarea modalității prevăzute de art. 9 alin. (1) lit. a) de cea prevăzută de lit. b) a aceluiași articol ([www.scj.ro](http://www.scj.ro)). Și anterior pronunțării acestei decizii au fost autori care au susținut același punct de vedere, sens în care facem trimitere la M. Șt. Minea, C.F. Costas, D.M. Ionescu, *op. cit.*, pp. 120-121; I.M. Costea, *Combaterea evaziunii fiscale și fraudă comunitară*, Ed. C.H. Beck, București, 2010, p. 39. Pentru o opinie contrară, în sensul că, în măsura în care, ulterior neevidențierii în contabilitate a veniturilor și a cheltuielilor, veniturile nu sunt declarate, devin incidente dispozițiile art. 9 lit. a), fapta prevăzută la lit. b) absorbindu-se natural în cea prevăzută la lit. a). A se vedea A. Petre, *Considerații privind unele infracțiuni de evaziune fiscală „propriu-zisă”*, Caiete de Drept Penal nr. 4/2008, p. 49.

pedepsei amenzii ar fi, potrivit art. 10 alin. (1), obligatorie<sup>19</sup>. În exemplul dat, însă, neputând fi aplicate dispozițiile art. 10, iar pedeapsa amenzii fiind prevăzută alternativ cu cea a închisorii, teoretic, instanța i-ar putea aplica inculpatului această din urmă sancțiune.

Așadar, având în vedere că premisa aplicabilității art. 10 din lege constă în producerea unui prejudiciu prin comiterea faptei și având în vedere că doar modalitățile prevăzute de art. 9 alin. (1) lit. a)-c) din lege sunt apte să producă finalmente o astfel de urmare, în realitate, chiar dacă în cuprinsul art. 10 se face trimitere la întreg art. 9, aplicabilitatea acestor dispoziții este limitată la prevederile art. 9 alin. (1) lit. a)-c) din lege.

De asemenea, în acest context, credem că se impune a mai fi analizată o problemă, respectiv dacă în cazul infracțiunilor de evaziune fiscală chiar vorbim despre un prejudiciu cauzat prin comiterea faptei sau, de fapt, vorbim despre o obligație de plată preexistentă comiterii faptei.

• *Prejudiciu cauzat prin comiterea infracțiunii sau obligație de plată preexistentă?*

Această întrebare este generată de faptul că, spre deosebire de infracțiunile „clasice” contra patrimoniului (finalmente, infracțiunea de evaziune fiscală are sau ar trebui să aibă, la nivel conceptual, această caracteristică), în cazul evaziunii fiscale, autorul nu ajunge să aibă o „datorie” față de victimă, ca urmare a comiterii faptei, această obligație fiind preexistentă în baza dispozițiilor fiscale.

Așa cum am precizat deja, urmarea produsă prin comiterea infracțiunii de evaziune fiscală în una dintre modalitățile prevăzute de art. 9 alin. (1) lit. a)-c) din lege constă în diminuarea creanței fiscale. Or, la momentul comiterii faptei, această creanță este datorată deja statului, în baza dispozițiilor fiscale<sup>20</sup>, abia ulterior această diminuare concretizându-se în neplata taxelor și impozitelor datorate, la momentul scadenței. Altfel spus, „cronologia”, în cazul comiterii unei infracțiuni de evaziune fiscală, în una dintre modalitățile prevăzute de art. 9 alin. (1) lit. a)-c) din lege, este următoarea: efectuarea operațiunii sau apariția situației care generează baza impozabilă și, deci, apariția creanței fiscale – comiterea infracțiunii și, deci, diminuarea

<sup>19</sup> Această concluzie rezultă din faptul că legiuitorul a folosit sintagme diferite: în cazul în care prejudiciul este de până la 100.000 euro, *se poate* aplica pedeapsa amenzii, iar, în cazul în care prejudiciul nu depășește 50.000 euro, *se aplică* pedeapsa cu amendă.

<sup>20</sup> Potrivit art. 21 alin. (1) C. pr. fisc., „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”. Pornind de la aceste dispoziții, apreciem că baza de impunere se naște (și, deci, obligația fiscală apare) în momentul efectuării operațiunii care, finalmente, va genera o obligație de plată, la împlinirea termenului de scadență. În același sens, că baza de impozitare „se constituie constant în chiar cursul anului fiscal în cauză, fiind doar calculat cu titlu final și declarat cu titlu recapitulativ prin declarația 101 depusă în cursul anului următor celui în cauză” (în speță, fiind vorba despre impozitul pe profit, afirmația fiind însă valabilă *mutatis mutandis* și în cazul celorlalte taxe și impozite datorate, potrivit legii). A se vedea C. Ap. București, dec. civ. nr. 4134/2018, disponibilă la adresa [www.scj.ro](http://www.scj.ro). Similar, s-au pronunțat și C. Ap. Cluj, prin sent. civ. nr. 140/2016, disponibilă la adresa: [www.rolii.ro](http://www.rolii.ro), respectiv ICCJ, prin dec. civ. nr. 2103/2017, disponibilă la adresa: [www.scj.ro](http://www.scj.ro);



creanței (momentul consumării infracțiunii) – stabilirea unor obligații fiscale diminuate față de cele reale – neplata taxelor și impozitelor datorate în mod real.

Având în vedere acest specific al infracțiunii de evaziune fiscală – preexistența datoriei față de stat, anterior comiterii faptei – în doctrină a fost exprimată o opinie interesantă, în sensul că, la nivelul normativ actual din dreptul fiscal, nu este posibilă constituirea ca parte civilă în cauzele penale având ca obiect infracțiuni de evaziune fiscală<sup>21</sup>. Principalele argumente aduse în acest sens constau în faptul că:

- organele fiscale sunt cele competente să stabilească quantumul obligațiilor fiscale, iar Codul de procedură fiscală reglementează toate mecanismele necesare, inclusiv în ceea ce privește executarea silită a debitorului;

- fiind stabilite obligațiile fiscale prin decizie de impunere, instanța penală nu poate emite un al doilea titlu pentru aceeași creanță<sup>22</sup>;

- procedura de executare a creanței fiscale în baza deciziei de impunere și eventuala procedură de angajare a răspunderii solidare nu sunt opționale pentru organele fiscale și este nejustificat ca acestea să aștepte soluționarea procesului penal în vederea executării silită a debitorului.

O altă autoare adeptă a acestei opinii a arătat, în esență, că<sup>23</sup>:

- se creează o situație aparte atunci când autoritatea fiscală nu numai că emite decizie de impunere, dar se și constituie, totodată, parte civilă în procesul penal, astfel încât, pentru același prejudiciu cauzat interesului public, se obține un dublu remediu în mod nejustificat;

- autoritatea fiscală nu are interes să exercite acțiunea civilă într-un proces penal. Lipsa de interes rezultă din faptul că autoritatea fiscală dispune deja de prerogativa puterii publice a impunerii, creanța fiscală împreună cu toate accesoriile putând fi ușor recuperată prin emiterea unui act administrativ unilateral care constituie titlu executoriu, iar executarea silită este cea reglementată de Codul de procedură fiscală;

- autoritatea fiscală nu are calitatea de a se constitui parte civilă, deoarece aceasta acționează întotdeauna în vederea recuperării unei creanțe fiscale în calitatea sa de putere publică, și nu ca simplu particular. Creanța fiscală nu este un veritabil drept subiectiv, ci este o expresie a unei prerogative de drept public. În condițiile în care acțiunea civilă este mijlocul procedural de apărare a drepturilor subiective, autoritatea fiscală nu o poate exercita atât timp cât nu poate invoca vătămarea unui asemenea drept;

- determinarea prejudiciului de către instanța penală ar însemna, de fapt, calcularea creanței fiscale datorate statului, însă această atribuție aparține exclusiv

---

<sup>21</sup> I.M. Costea, *Evaziunea fiscală. Legea nr. 241/2005 comentată și adnotată*, Ed. Hamangiu, București, 2019, p. 309.

<sup>22</sup> Precizăm că acest argument nu este valabil însă în toate situațiile. În măsura în care organele de urmărire penală se sesizează din oficiu și nu sunt sesizate de organele fiscale, ca urmare a unei inspecții (finalizate prin emiterea unei decizii de impunere), este posibil să nu existe și o astfel de decizie.

<sup>23</sup> D. 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.

autorității fiscale în calitatea sa de administrator al veniturilor fiscale. Singura ingerință a puterii judiciare în sfera administrației este permisă doar instanțelor de contencios administrativ în exercitarea controlului de legalitate al actelor administrative în condiții strict determinate. De aceea, organul judiciar penal nu este abilitat să stabilească un „prejudiciu” de natură fiscală.

În ciuda acestor observații pertinente și logice, posibilitatea ca autoritățile fiscale să se constituie parte civilă în procesul penal rezultă clar din dispozițiile procedural-fiscale. Potrivit art. 150 alin. (3) C. pr. fisc., „contribuabilul/plătitorul sau altă persoană interesată poate să plătească sumele înscrise în procesele-verbale prevăzute la alin. (1) (care stau la baza sesizării organelor de urmărire penală - n.n.) sau, după caz, pretențiile organului fiscal înscrise în documentele prin care s-a constituit parte civilă în procesul penal”, iar, potrivit art. 277 alin. (4) din același act normativ, „hotărârea definitivă a instanței penale prin care se soluționează acțiunea civilă este opozabilă organelor de soluționare competente, cu privire la sumele pentru care statul s-a constituit parte civilă”.

Această dublă posibilitate a organelor fiscale de a recupera sumele sustrate de la impozitare conduce la un cumul de proceduri (penală și fiscală) care generează, într-adevăr, o multitudine de probleme practice<sup>24</sup>.

Pe de altă parte, pot fi aduse argumente care aparent ar susține și necesitatea ca organele fiscale să se poată constitui parte civilă în procesele penale având ca obiect infracțiuni de evaziune fiscală. În primul rând, cercetarea unei fapte de evaziune fiscală s-ar putea demara ca urmare a unei sesizări din oficiu, caz în care nu putem vorbi despre o decizie de impunere care să poată ulterior sta la baza unei executări silite a debitorului. În al doilea rând, nu este exclus ca organele de urmărire penală, în urma cercetărilor efectuate în cauză, 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. O atare concluzie ar conduce la necesitatea ca organele fiscale să emită o nouă decizie de impunere cu privire la diferența constatată. Credem că emiterea unei astfel de decizii nu va fi posibilă însă anterior finalizării procesului penal, având în vedere că inculpatul beneficiază de prezumția de nevinovăție.

Dincolo de aspectele procedurale, cele arătate demonstrează, totuși, că, în cazul infracțiunii de evaziune fiscală, nu suntem în prezența unei infracțiuni „clasice”, prin comiterea căreia se cauzează un prejudiciu, în aceste condiții, sintagma „prejudiciu cauzat”, din cuprinsul art. 10 alin. (1), respectiv „prejudiciu produs prin comiterea faptei”, din cuprinsul art. 10 alin. (1<sup>1</sup>), având mai degrabă semnificația de „obligație fiscală eludată”, sintagmă care evidențiază mai bine specificul infracțiunilor de evaziune fiscală din această perspectivă. Având însă în vedere „tradiția” utilizării noțiunii de prejudiciu și având în vedere că eludarea obligației fiscale

<sup>24</sup> A se vedea, în acest sens, C.F. Costas, *op. cit.*, pp. 95 și urm.

conduce finalmente la producerea unei pagube, vom utiliza și noi, în continuare, această noțiune.

**(b) Acoperirea prejudiciului [art. 10 alin. (1)], respectiv a prejudiciului majorat cu 20% din baza de calcul, la care se adaugă dobânzile și penalitățile [art. 10 alin. (1<sup>1</sup>)]**

În contextul analizei acestei condiții, credem că cel mai important este de stabilit modalitatea de determinare a valorii prejudiciului (cu atât mai mult cu cât legiuitorul a ales să se raporteze la moneda euro, fapt ce atrage probleme de previzibilitate), respectiv se impun a fi formulate câteva observații vizavi de sumele care finalmente trebuie achitate de inculpat, pentru a beneficia de dispozițiile alin. (1), respectiv alin. (1<sup>1</sup>) ale art. 10 din lege.

*(i) Determinarea valorii prejudiciului*

Cea mai mare problemă în ceea ce privește determinarea valorii prejudiciului este generată de opțiunea legiuitorului de a se raporta la moneda euro, alegere care, așa cum s-a arătat în doctrină, nu este altceva decât o sursă de inechități<sup>25</sup>, de lipsă de previzibilitate și poate conduce la încălcarea principiului securității juridice<sup>26</sup>. Aceste consecințe sunt generate de fluctuațiile valorii monedei euro, astfel încât, în cazul alin. (1), aplicabilitatea tezei I (prejudiciul nu depășește 100.000 euro – caz în care aplicarea pedepsei amenzii este facultativă), respectiv a tezei a II-a (prejudiciul nu depășește 50.000 euro – caz în care aplicarea pedepsei amenzii este obligatorie) poate depinde de momentul la care ne raportăm pentru identificarea cursului euro incident.

Opiniile exprimate în doctrină în ceea ce privește acest aspect sunt neunitare. Pe de o parte, s-a arătat că trebuie să ne raportăm la cursul euro de la momentul comiterii faptei<sup>27</sup>, iar, pe de altă parte, s-a arătat că, în acest caz, „ar trebui aplicat cursul valutar care este mai favorabil inculpatului, începând cu momentul săvârșirii faptei și până la momentul sesizării instanței de judecată”<sup>28</sup>.

Alți autori, dorind să sublinieze această problemă, au arătat că opțiunile în această materie sunt multiple, putând să ne raportăm la cursul euro de la data

<sup>25</sup> M. Șt. Mînea, C.F. Costăș, D.M. Ionescu, *op. cit.*, p. 159; M. Pătrăuș, *Evaziunea fiscală. Aspecte teoretice și practice privind condițiile de aplicare a dispozițiilor art. 10 din Legea nr. 241/2005*, Revista Facultății de Drept Oradea nr. 1/2017, p. 106.

<sup>26</sup> A se vedea, în acest sens, C.F. Costăș, L. Sabou, *Cursul de schimb valutar, pe masa Curții Constituționale*, Tax Magazine nr. 12/2015, pp. 686 și urm.

<sup>27</sup> M. Pătrăuș, *op. cit.*, p. 106. Precizăm că opiniile exprimate de către autorii citați în continuare în acest context, respectiv practica judiciară la care vom face trimitere, au vizat problemele generate de raportarea la moneda euro în cazul formelor agravate prevăzute de art. 9 alin. (2) și (3) din lege, însă concluziile acestora sunt valabile *mutatis mutandis* și în ceea ce privește aplicabilitatea dispozițiilor art. 10 din lege.

<sup>28</sup> B. Vîrjan, *Infraacțiunile de evaziune fiscală*, ed. a 3-a, Ed. C.H. Beck, București, 2020, p. 225.

sesizării instanței, de la data săvârșirii faptelor, de la data emiterii deciziei de impunere din care a fost preluat prejudiciul, de la data radierii din Registrul Comerțului a societății ale cărei obligații fiscale nu au fost achitate, de la data efectuării raportului de expertiză sau a constatării tehnico-științifice ori să ne raportăm la un curs valutar mediu al anului/lunii în care ar fi fost săvârșite faptele imputate etc.<sup>29</sup>.

Nici în practica judiciară nu există un consens. Pe de o parte, s-a subliniat că infrațiunea de evaziune fiscală nu este una progresivă, ci una care se consumă la momentul la care încetează acțiunea sau inacțiunea care realizează elementul material al laturii obiective, în aceste condiții, apreciindu-se că momentul în care se dispune trimiterea în judecată, momentul când se pronunță instanța (care pot fi mai apropiate sau mai îndepărtate de momentul consumării infrațiunii) nu sunt cele care trebuie avute în vedere<sup>30</sup>.

Pe de altă parte, prin raportare la infrațiunea prevăzută de art. 9 alin. (1) lit. c) din Legea nr. 241/2005, s-a arătat că aceasta este o infrațiune de pericol, care se consumă în momentul evidențierii în actele contabile sau în alte documente legale a cheltuielilor care nu au la bază operațiuni reale. „Fapta devine de rezultat numai în momentul în care prejudiciul se produce efectiv – respectiv în momentul în care plata către bugetul de stat a obligațiilor fiscale devine exigibilă”, acest moment fiind relevant în opinia instanței pentru stabilirea cursului valutar aplicabil<sup>31</sup>.

Nu în ultimul rând, instanța supremă s-a raportat, în una dintre deciziile pronunțate, la media anuală pentru anul în care s-a epuizat infrațiunea<sup>32</sup>.

Curtea Constituțională a fost sesizată cu o excepție de neconstituționalitate a dispozițiilor art. 9 alin. (2) și (3) din lege în considerarea faptului că legiuitorul s-a raportat la moneda euro, excepție respinsă însă prin Decizia nr. 258/2016<sup>33</sup>.

În motivarea excepției, s-a arătat, în primul rând, că în cauza în care a fost ridicată această excepție de neconstituționalitate, dacă s-ar fi aplicat cursul valutar de la momentul emiterii rechizitoriului sau al sesizării instanței de judecată, prejudiciul stabilit ar fi fost mai mic, ceea ce ar fi condus la aplicabilitatea dispozițiilor art. 10 alin. (1) teza a II-a din Legea nr. 241/2005 în forma inițială, fapt ce demonstrează lipsa de previzibilitate a textului.

Soluționând excepția de neconstituționalitate, Curtea a arătat că „infrațiunile de evaziune fiscală sunt infrațiuni de prejudiciu, acestea având ca urmare imediată

<sup>29</sup> C.F. Coștaș, L. Sabou, *op. cit.*, p. 694.

<sup>30</sup> C. Ap. Galați, dec. nr. 139/2013, disponibilă la adresa: [www.rolii.ro](http://www.rolii.ro).

<sup>31</sup> C. Ap. Galați, dec. nr. 233/2013, disponibilă la adresa: [www.rolii.ro](http://www.rolii.ro). Nu putem să nu observăm că cele două opinii divergente au fost exprimate în cadrul aceleiași instanțe și în același an, dovadă clară a faptului că alegerea legiuitorului generează probleme de previzibilitate, conduce la o încălcare a securității juridice și poate genera inechități.

<sup>32</sup> ICCJ, dec. pen. nr. 194/RC/2018, disponibilă la adresa: [www.scj.ro](http://www.scj.ro).

<sup>33</sup> Publicată în M. Of. nr. 638 din 19 august 2016.

producerea unei pagube bugetului general consolidat, aceste infracțiuni consumându-se în momentul în care s-a produs rezultatul prevăzut în norma de incriminare. Infracțiunile de evaziune fiscală fiind infracțiuni de prejudiciu, momentul nașterii prejudiciului este momentul comiterii faptei, această împrejurare având consecințe în ceea ce privește cursul valutar aplicabil”. În aceste condiții, „din perspectiva cursului valutar aplicabil, Curtea observă că singura posibilitate care respectă cerințele mai sus arătate (de claritate și previzibilitate a normei – n.n.) este calculul prejudiciului prin aplicarea cursului valutar de la momentul săvârșirii faptei. Luarea în considerare și aplicarea unui curs valutar valabil în alt moment – momentul emiterii rechizitoriului sau al sesizării instanței de judecată – ar determina o imprevizibilitate a normei și, posibil, o îngreunare a situației făptuitorului. Totodată, ar echivala cu posibilitatea alegerii în mod aleatoriu, fără niciun criteriu obiectiv, a cursului valutar, curs necunoscut de făptuitor la data săvârșirii infracțiunii, ceea ce ar determina imposibilitatea acestuia de a-și norma conduita”.

Credem că se poate constata cu ușurință că instanța constituțională nu a analizat de fapt lipsa de previzibilitate a normei, ci a arătat, în cuprinsul deciziei, cum trebuie aceasta interpretată în ceea ce privește momentul la care trebuie să ne raportăm pentru stabilirea cursului valutar aplicabil, stabilind că acesta este cel de la momentul comiterii infracțiunii.

Deși profund criticabil faptul că instanța constituțională nu a analizat de fapt lipsa de previzibilitate a normei, totuși, concluzia acesteia că momentul la care trebuie să ne raportăm este cel al comiterii infracțiunii este, în opinia noastră, corectă. Dacă am adopta o altă opinie și ne-am raporta la orice alt moment (cel al efectuării controlului, al emiterii rechizitoriului, al sesizării instanței etc.), aplicabilitatea dispozițiilor art. 10 din lege ar depinde de un element asupra căruia autorului nu are niciun control și pe care nu poate să îl prevadă la momentul comiterii infracțiunii. Or, pentru a fi respectat principiul legalității, orice persoană trebuie să își poată da seama de toate consecințele pe care le-ar putea atrage conduita sa infracțională.

Nu în ultimul rând, în acest context, trebuie să facem trimitere și la art. 14 din Legea nr. 241/2005, potrivit căruia, „în cazul în care, ca urmare a săvârșirii unei infracțiuni, nu se pot stabili, pe baza evidențelor contribuabilului, sumele datorate bugetului general consolidat, acestea vor fi determinate de organul competent potrivit legii, prin estimare, în condițiile Codului de procedură fiscală”.

Și cu privire la aceste dispoziții au fost formulate critici de neconstituționalitate<sup>34</sup>, respinse însă prin Decizia nr. 362/2012<sup>35</sup>, Decizia nr. 333/2017<sup>36</sup> și Decizia nr. 664/2017<sup>37</sup>.

---

<sup>34</sup> A se vedea și I. Cochințu, *Constituționalitatea modalității de stabilire a prejudiciului în cazul în care, ca urmare a săvârșirii unei infracțiuni, nu se pot stabili, pe baza evidențelor contribuabilului, sumele datorate bugetului general consolidat*, Tax Magazine nr. 11/2017, pp. 677 și urm.

<sup>35</sup> Publicată în M. Of. nr. 370 din 31 mai 2012.

<sup>36</sup> Publicată în M. Of. nr. 688 din 24 august 2017.

<sup>37</sup> Publicată în M. Of. nr. 346 din 20 aprilie 2018.

În dosarul finalizat prin pronunțarea Deciziei nr. 362/2012, autorul excepției a arătat că intervenția organului de urmărire penală sau a instanței de judecată nu mai este necesară, având în vedere că „organul competent să determine prin estimare sumele datorate bugetului general consolidat este organul fiscal”. În celelalte două dosare, autorii excepțiilor au arătat, în esență, că prin dispozițiile criticate se încalcă dreptul la un proces echitabil, prezumția de nevinovăție și dreptul la apărare, întrucât acestea prevăd posibilitatea folosirii estimărilor pentru stabilirea prejudiciului ca element constitutiv al unei infracțiuni, sarcina estimării revenind organelor de inspecție fiscală, în baza unor reguli arbitrare, cu restrângerea posibilităților instanței de judecată de a administra probatoriul în cauză. De asemenea, s-a arătat că dispozițiile art. 14 din lege trebuie coroborate cu cele din Codul de procedură fiscală, care „permit folosirea doar a estimărilor pentru determinarea prejudiciului, fără să se prevadă posibilitatea verificării acestora. Astfel, imposibilitatea determinării unui prejudiciu cert în cadrul unui proces penal vine în contradicție cu dreptul la un proces echitabil”.

Excepțiile formulate au fost respinse, argumentele instanței constituționale fiind în sensul că: organele fiscale nu devin organ de cercetare penală sau instanță de judecată, ele nefăcând altceva decât „să estimeze cuantumul unui prejudiciu, pentru ca, în final, tot instanței de judecată să îi revină rolul de a înlăptui actul de justiție și de a aprecia dacă există prejudiciu, care este întinderea acestuia, modul de producere, persoana vinovată etc.”. S-a arătat, de asemenea, că „determinarea de către organul competent potrivit legii, prin estimare, în condițiile Codului de procedură fiscală, a sumelor datorate bugetului general consolidat – în cazul în care, ca urmare a săvârșirii unei infracțiuni, respectivele sume nu se pot stabili pe baza evidențelor contribuabilului – nu încalcă dreptul la un proces echitabil, prezumția de nevinovăție și dreptul la apărare, întrucât există căi legale pentru contestarea valorii prejudiciului, având în vedere faptul că sumele calculate, prin estimare, de către organul competent nu au caracterul unei probe absolute, necenzurabile de către judecător, ci, dimpotrivă, atunci când inculpatul este trimis în judecată, probele sunt supuse controlului efectuat de către o instanță independentă și imparțială” (par. 17, 19 din Decizia nr. 664/2017). Un alt argument pertinent al Curții constă în aceea că „soluția stabilirii exclusiv pe baza evidențelor contribuabilului a prejudiciului cauzat bugetului general consolidat prin neplata sumelor datorate ar oferi contribuabilului alternativa distrugerii documentelor în cauză, în vederea înlăturării răspunderii penale și civile” (par. 18 din Decizia nr. 664/2017).

Și în opinia noastră, trebuie să existe posibilitatea stabilirii prin estimare a prejudiciului. De asemenea, în acord cu cele exprimate de instanța constituțională, în măsura în care autorul are posibilitatea de a contesta prejudiciul, iar instanța poate

administra probe și în vederea lămuririi acestui aspect, nu se încalcă nici dreptul la un proces echitabil și nici prezumția de nevinovăție. Organele fiscale au în procesul penal calitatea de parte civilă. În orice cauză penală, acest subiect procesual își va preciza pretențiile prin constituirea ca parte civilă, prejudiciul cauzat prin comiterea faptei fiind finalmente stabilit de instanța de judecată. Singura diferență în cazul analizat constă în aceea că modalitatea în care partea civilă își precizează pretențiile este reglementată în Codul de procedură fiscală, iar stabilirea acestora se face în baza anumitor reguli. În această manieră, credem că trebuie interpretate dispozițiile art. 14 din Legea nr. 241/2005. O altă interpretare, în sensul că prejudiciul ar fi cel stabilit de organele fiscale, iar inculpatul nu poate contesta în procesul penal cuantumul și modalitatea de stabilire a acestuia, ar conduce însă la încălcarea dreptului la un proces echitabil. Din aceste motive, credem că efectuarea unei expertize în acest tip de cauze este esențială<sup>38</sup>. Rapoartele de inspecție fiscală, procesele-verbale întocmite cu prilejul efectuării inspecției trebuie privite ca fiind înscrisuri care emană de la partea civilă și avute în vedere ca atare. Deși tentația organelor judiciare de a prelua fără dubii sumele invocate în constituirea ca parte civilă și în înscrisurile anterior menționate este mare, nu trebuie să se piardă din vedere că, finalmente, acestea provin de la o parte interesată din punct de vedere procesual-penal.

*(ii) Determinarea în concret a sumelor care trebuie achitate de inculpat, pentru a beneficia de dispozițiile art. 10 alin. (1), respectiv alin. (1<sup>1</sup>) din lege*

În ceea ce privește sumele pe care trebuie să le achite inculpatul, pentru a putea beneficia de dispozițiile art. 10 din lege, credem că, în prezent, este cât se poate de evident faptul că, în cazul alin. (1), acesta trebuie să acopere exclusiv prejudiciul cauzat prin comiterea faptei, fără accesoriile aferente, în timp ce, în cazul alin. (1<sup>1</sup>), pe lângă prejudiciul cauzat, majorat cu 20% din baza impozabilă, inculpatul trebuie să achite și dobânzile și penalitățile aferente. Sub nicio formă nu credem că s-ar mai putea susține că, pentru a deveni aplicabile dispozițiile art. 10 alin. (1), este necesar ca inculpatul să acopere atât prejudiciul cauzat prin comiterea faptei, cât și accesoriile aferente, având în vedere că, în cazul acestor dispoziții, legiuitorul a făcut referire exclusiv la „prejudiciu”, pe când, în cazul art. 10 alin. (1<sup>1</sup>), acesta a făcut trimitere expresă și distinctă la dobânzi și penalități. În plus, urmărind modificările suferite de-a lungul timpului de art. 10 alin. (1) din lege, vom ajunge la aceeași

---

<sup>38</sup> Din acest punct de vedere, este laudabil faptul că legiuitorul a modificat limita temporală până la care inculpatul trebuie să achite prejudiciul, respectiv prejudiciul majorat cu 20%, la care se adaugă dobânzile și penalitățile, pentru a putea beneficia de dispozițiile art. 10, în prezent, acesta putând adopta această conduită până la soluționarea definitivă a cauzei, nu doar până la primul termen de judecată, ceea ce permite administrarea, în cursul judecății, de probe prin care să se poată stabili valoarea prejudiciului.

concluzie. Astfel, dacă în forma inițială legiuitorul a utilizat sintagma „prejudiciu cauzat”, atunci, odată cu intrarea în vigoare a Legii nr. 255/2013 prin care a fost modificată Legea nr. 241/2005, această sintagmă a fost înlocuită cu „pretențiile părții civile”, pretenții care, în practică, includeau și accesoriile aferente. Prin Legea nr. 55/2021, legiuitorul a revenit însă la forma inițială, utilizând din nou, în cazul alin. (1), noțiunea de prejudiciu, fiind evident că pentru a beneficia de aceste dispoziții, inculpatul trebuie să achite exclusiv obligația de plată principală eludată, nu și accesoriile aferente, la fel de clar fiind că, în cazul art. 10 alin. (1)<sup>1</sup>, este necesar ca inculpatul să achite și dobânzile și penalitățile aferente.

În acest context, dorim să facem o precizare și cu privire la Decizia nr. 17/2015 a instanței supreme, pronunțată în recurs în interesul legii<sup>39</sup>, prin care s-a stabilit că „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”.

Decizia a fost pronunțată în contextul în care, în practica judiciară, au fost identificate două orientări în această materie, respectiv unele instanțe dispuneau obligarea inculpatului la plata debitului principal plus dobânda legală, calculată în conformitate cu dispozițiile civile, iar, în alte cazuri, se dispunea obligarea la plata debitului principal și a dobânzii și penalităților reglementate de Codul de procedură fiscală.

Prin decizia citată sunt lămurite conținutul și modalitatea de calcul al accesoriilor, fără ca aceasta să influențeze însă în vreun fel modalitatea în care noțiunea de „prejudiciu” trebuie să fie interpretată, respectiv în alt mod decât cel arătat *supra*. Decizia își păstrează însă relevanța în ceea ce privește soluționarea laturii civile, respectiv în ceea ce privește aplicabilitatea dispozițiilor art. 10 alin. (1)<sup>1</sup> din lege.

Așadar, pentru a deveni aplicabile dispozițiile art. 10 alin. (1) din lege, este suficient ca inculpatul să repare prejudiciul cauzat prin comiterea faptei (chiar dacă pe latură civilă acesta va fi obligat și la plata accesoriilor aferente), iar, pentru a deveni incidente dispozițiile art. 10 alin. (1)<sup>1</sup>, inculpatul trebuie să achite prejudiciul cauzat, majorat cu 20% din baza de calcul, la care se adaugă dobânzile și penalitățile aferente, calculate conform dispozițiilor fiscale.

Raportat la dispozițiile art. 10 alin. (1)<sup>1</sup> din lege, se impun a mai fi formulate câteva observații. În ceea ce privește noțiunea de „bază de calcul”, utilizată în cuprinsul acestor dispoziții, credem că este evident că aceasta constă în prejudiciul cauzat prin comiterea faptei, sens în care facem trimitere și la Deciziile Curții

<sup>39</sup> Publicată în M. Of. nr. 875 din 23 noiembrie 2015.



Constituționale nr. 147/2019<sup>40</sup>, respectiv nr. 101/2021<sup>41</sup>. Sintagma „bază de calcul” a fost contestată sub aspectul constituționalității, invocându-se o așa-zisă neclaritate a textului și a naturii juridice a acestui „supliment”. Curtea Constituțională – în mod corect, în opinia noastră – a arătat, cu prilejul soluționării ambelor excepții, că „din interpretarea gramaticală a textelor criticate, rezultă că baza majorării analizate o reprezintă valoarea concretă a prejudiciului”<sup>42</sup>.

De asemenea, în acest context, mai atragem atenția asupra faptului că accesoriile se vor calcula prin raportare la prejudiciul cauzat, și nu prin raportare la valoarea prejudiciului majorată cu 20%. În cuprinsul art. 10 alin. (1), se arată că inculpatul trebuie să achite „prejudiciul produs prin comiterea faptei, majorat cu 20% din baza de calcul, la care se adaugă dobânzile și penalitățile”, textul impunându-se a fi interpretat în sensul arătat anterior. O altă interpretare ar contraveni dispozițiilor art. 1 pct. 29 C. pr. fisc., potrivit cărora obligația fiscală accesorie este „obligația de plată sau de restituire a dobânzilor, penalităților sau a majorărilor, *aferele unei obligații fiscale principale*” (s.n.). Așadar, existența accesoriilor depinde, în mod evident, de existența unei obligații de plată, or, în ceea ce privește „suplimentul” de 20%, o astfel de obligație nu există. Achitarea acestei sume rămâne la latitudinea

<sup>40</sup> Publicată în M. Of. nr. 338 din 3 mai 2019. Prin această decizie, ca urmare a controlului de constituționalitate *a priori*, a fost admisă excepția de neconstituționalitate a Legii de modificare a art. 10 din Legea nr. 241/2005, propunerea legislativă având la acel moment un alt conținut, respectiv:

„(1) 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 va acoperi integral prejudiciul produs prin comiterea faptei, majorat cu 20% din baza de calcul, la care se adaugă dobânzile și penalitățile, se va dispune, o singură dată, renunțarea la urmărirea penală.

(1) În cazul săvârșirii unei infracțiuni de evaziune fiscală prevăzute la art. 8 și 9, dacă, în cursul judecării până la terminarea cercetării judecătorești, inculpatul va acoperi integral prejudiciul produs prin comiterea faptei, majorat cu 20% din baza de calcul, la care se adaugă dobânzile și penalitățile, instanța va dispune, o singură dată, pedeapsa amenzii penale.

(2) În cazul săvârșirii unei infracțiuni de evaziune fiscală prevăzute la art. 8 și 9, dacă este stabilită prin hotărâre judecătorească obligația inculpatului de a acoperi în termen de un an de la pronunțarea sentinței, prejudiciul produs prin comiterea faptei, majorat cu 20% din baza de calcul, la care se adaugă dobânzile și penalitățile, instanța poate dispune, o singură dată, suspendarea executării pedepsei sub supraveghere. În situația în care condamnatul nu acoperă suma dispusă în termenul stabilit, suspendarea executării pedepsei sub supraveghere se va transforma în pedeapsa închisorii cu executare.

(3) În cazul în care mărimea evaziunii fiscale prevăzută la art. 8 și 9 justifică o astfel de măsură instanța poate dispune acoperirea sumelor prevăzute la alineatele precedente într-un interval de 1-3 ani, neplata acestora având urmările prevăzute în alineatul precedent.

(4) Dispozițiile articolului 10 alin. (1) se aplică tuturor inculpaților care au săvârșit împreună una dintre faptele prevăzute de art. 8 și art. 9, indiferent dacă plata prejudiciului a fost efectuată doar de către unul sau de către o parte dintre aceștia”.

<sup>41</sup> Publicată în M. Of. nr. 295 din 24 martie 2021. Prin această decizie, tot ca urmare a controlului *a priori*, a fost respinsă excepția de neconstituționalitate a Legii nr. 55/2021, prin care a fost modificat art. 10 din Legea nr. 241/2005.

<sup>42</sup> Par. 31 din Decizia nr. 147/2019, respectiv par. 130 din Decizia nr. 101/2021.

inculpatului, astfel încât calcularea de accesorii și prin raportare la această sumă ar fi lipsită de logică și fundament legal.

În plus, potrivit art. 1 pct. 20 C. pr. fisc., dobânda reprezintă „obligația fiscală accesorie reprezentând echivalentul prejudiciului creat titularului creanței fiscale principale ca urmare a neachitării la scadență de către debitor a obligațiilor fiscale principale”, iar, potrivit art. 1 pct. 33 din același act normativ, penalitatea de întârziere constă în „obligația fiscală accesorie reprezentând sancțiunea pentru neachitarea la scadență de către debitor a obligațiilor fiscale principale”. Din moment ce inculpatul nu are nicio obligație de a achita acest „supliment”, a calcula accesorii și prin raportare la acesta ar conduce la concluzia că inculpatul este sancționat (prin calcularea de penalități) și obligat la repararea unui așa-zis prejudiciu pe care l-ar fi cauzat prin neachitarea la scadență a unei obligații pe care nu o avea (prin calcularea de dobânzi).

În strânsă legătură cu argumentul anterior, mai arătăm faptul că orice dobândă sau penalitate se calculează prin raportare la debitul principal și depinde de perioada de timp care s-a scurs de la momentul exigibilității obligației de plată și până la momentul efectuării plății. Din moment ce nu există o obligație de plată a „suplimentului” de 20%, ne întrebăm care ar fi momentul exigibilității la care ar trebui să ne raportăm? Cel al exigibilității debitului principal? Răspunsul este evident unul negativ, având în vedere că, așa cum am precizat, nu există nicio obligație de plată a respectivului supliment.

În consecință, dobânzile și penalitățile, în mod evident, se vor calcula prin raportare doar la prejudiciul cauzat prin comiterea faptei, și nu la cel majorat cu 20%.

Finalmente, precizăm că achiesăm întru totul la punctul de vedere al Curții Constituționale exprimat în cele două decizii la care am făcut referire anterior, respectiv cel potrivit căruia acest „supliment” de 20% nu are natura unei amenzi penale. Concluzia este una firească, având în vedere că, potrivit art. 53 C. pen., amenda penală este finalmente o pedeapsă. Or, pedepsele se aplică de instanțele de judecată, la finalul procesului penal, iar executarea acestora este obligatorie. „Suplimentul” de 20% din baza de calcul este departe de a îndeplini aceste cerințe: în primul rând, este la latitudinea inculpatului dacă achită această sumă sau nu; în al doilea rând, inculpatul nu este obligat la plata acestei sume de bani de instanța de judecată printr-o hotărâre de condamnare, dimpotrivă – inculpatul are posibilitatea de a achita această sumă de bani inclusiv în faza de urmărire penală, caz în care față de acesta se va dispune clasarea, în temeiul art. 16 alin. (1) lit. h) C. pr. pen.

Nu în ultimul rând, în acest context, ne întrebăm cine va stabili cuantumul accesoriilor datorate? Inculpatul, partea civilă, parchetul sau instanța de judecată?

Anterior intrării în vigoare a Legii nr. 55/2021, prin care a fost modificat art. 10 din lege, pentru a beneficia de reducerea la jumătate a limitelor de pedeapsă, inculpatul trebuia să achite „integral pretențiile părții civile”, altfel spus, ca regulă,

atât debitul principal, cât și dobânzile și penalitățile aferente<sup>43</sup>. Această soluție, favorabilă din perspectiva părții civile, putea genera însă probleme de aplicare. Se puna problema cine va calcula în concret accesoriile: inculpatul, instanța, parchetul? Având în vedere însă că art. 10 făcea referire la „pretențiile părții civile”, varianta identificată în practică – corectă, din punctul nostru de vedere – a fost aceea ca, pentru a beneficia de reducerea la jumătate a limitelor de pedeapsă, inculpatul să achite de fapt suma prevăzută în constituirea ca parte civilă, chiar dacă valoarea accesoriilor datorate la momentul plății este mai mare<sup>44</sup>.

În același sens, facem trimitere la Decizia nr. 370/A/2016 a Înaltei Curți de Casație și Justiție, prin care s-a stabilit că „în ipoteza în care partea civilă nu a indicat cuantumul obligațiilor fiscale accesorii nici în cursul urmăririi penale și nici în cursul judecății până la primul termen de judecată, dar inculpatul a acoperit prejudiciul reținut în rechizitoriu, înainte de primul termen de judecată, dispozițiile art. 10 alin. (1) din Legea nr. 241/2005 sunt incidente, întrucât omisiunea părții civile de a calcula obligațiile fiscale accesorii, pentru a da posibilitatea inculpatului să le achite în termenul prevăzut de lege, nu poate opera în defavoarea acestuia”. Așadar, nu i se putea solicita inculpatului să calculeze accesoriile aferente debitului principal, concluzie care rezulta cu claritate din formularea art. 10 alin. (1), care făcea referire la „pretențiile părții civile”, la ceea ce aceasta a solicitat<sup>45</sup>.

Altfel spus, în reglementarea anterioară, dacă organele fiscale se constituiau parte civilă, solicitând obligarea inculpatului la achitarea obligației fiscale principale și a celor accesorii, fără însă a indica în cazul celor din urmă și cuantumul, în măsura în care inculpatul achita debitul principal până la primul termen de judecată, acesta trebuia să beneficieze de dispozițiile art. 10 din lege.

Cele arătate *supra* nu își păstrează însă valabilitatea sub imperiul noii reglementări. Având în vedere că, în varianta anterioară, inculpatul trebuia să acopere „pretențiile părții civile”, era firesc să ne raportăm la constituirea ca parte civilă. Orice omisiune a părții civile în a solicita și plata accesoriilor sau orice eroare de calcul a acestora nu putea fi interpretată în defavoarea inculpatului, astfel încât dispozițiile art. 10 din lege deveneau aplicabile în măsura în care suma indicată în constituirea ca parte civilă era achitată de inculpat.

Această soluție, probabil, era justificată și datorită faptului că termenul până la care aceste sume se impuneau a fi achitate era primul termen de judecată, fapt ce nu

---

<sup>43</sup> În același sens, M. Pătrăuș, *op. cit.*, p. 102. Aceeași concluzie se desprinde și din *Minuta întâlnirii reprezentanților Consiliului Superior al Magistraturii cu președinții secțiilor penale ale Înaltei Curți de Casație și Justiție și curților de apel, Sibiu, 24-25 septembrie 2015*, p. 5, disponibilă la adresa: <http://inm-lex.ro>.

<sup>44</sup> Situație care putea fi întâlnită în cazul în care între momentul constituirii ca parte civilă și cel al plății trecea un interval de timp care genera acumularea de dobânzi și penalități neavute în vedere la momentul formulării pretențiilor civile.

<sup>45</sup> În același sens, a se vedea C. Ap. Oradea, dec. pen. nr. 588/2017, disponibilă la adresa: [www.rolii.ro](http://www.rolii.ro).

mai permitea administrarea de probe în fața instanței de judecată pentru stabilirea cu exactitate a prejudiciului, respectiv a accesoriilor aferente.

În actuala reglementare, însă, legiuitorul nu a mai făcut referire la „pretențiile părții civile”, ci a precizat expres faptul că inculpatul trebuie să achite dobânzile și penalitățile aferente. În aceste condiții, credem că obligația de a calcula aceste accesorii revine, în primul rând, părții civile, însă inculpatul are posibilitatea de a face acest calcul pentru a putea beneficia de dispozițiile art. 10 alin. (1<sup>1</sup>) din lege, chiar dacă nu va ajunge la același rezultat la care a ajuns partea civilă. Mai mult decât atât, în situația în care partea civilă ar indica un quantum mai mare al accesoriilor decât cel corect, iar inculpatul ar achita quantumul calculat de el (mai mic decât cel indicat de partea civilă), în măsura în care procurorul de caz (în faza de urmărire penală) sau instanța de judecată ar constata că suma calculată de inculpat este cea corectă, se va impune reținerea, în beneficiul acestuia din urmă, a dispozițiilor art. 10 alin. (1<sup>1</sup>) din lege. Credem că aceasta este soluția corectă, având în vedere intervenția legislativă prin care sintagma „pretențiile părții civile” a fost înlocuită cu „dobânzile și penalitățile” aferente.

*(c) Repararea prejudiciului să se facă în cursul urmăririi penale sau în cursul judecății până la soluționarea definitivă a cauzei*

Intrarea în vigoare a Legii nr. 55/2021 a adus o importantă modificare și în ceea ce privește limita temporală până la care inculpatul trebuie să achite prejudiciul/prejudiciul majorat cu 20%, la care se adaugă dobânzile și penalitățile, pentru a putea beneficia de dispozițiile art. 10. Dacă anterior intrării în vigoare a acestei legi limita temporală era primul termen de judecată, în prezent, inculpatul are posibilitatea de a achita prejudiciul până la soluționarea definitivă a cauzei.

Din această perspectivă, se poate observa însă o inconsecvență: dacă la alin. (1<sup>1</sup>) se precizează expres că repararea prejudiciului se poate face „până la pronunțarea unei hotărâri judecătorești definitive”, la alin. (1) se face referire doar la „cursul urmăririi penale sau al judecății”. Chiar dacă se utilizează formulări diferite, limita temporală este însă aceeași – în ambele cazuri, dispozițiile art. 10 devin aplicabile dacă inculpatul acoperă prejudiciul, respectiv prejudiciul majorat cu 20% din baza de calcul, la care se adaugă dobânzile și penalitățile, până la pronunțarea definitivă a unei hotărâri. Alin. (1) nu poate fi interpretat în altă manieră, „cursul judecății” nefiind altceva decât procesul penal, până la soluționarea definitivă, sens în care facem trimitere și la dispozițiile art. 17 alin. (2) C. pr. pen., potrivit cărora „în cursul judecății acțiunea penală se stinge prin rămânerea definitivă a hotărârii judecătorești de condamnare, renunțare la aplicarea pedepsei, amânarea aplicării pedepsei, achitare sau încetare a procesului penal”.

Dacă stabilirea primului termen de judecată ca limită temporală ar fi fost poate potrivită din perspectiva celerității, modificarea adusă prin Legea nr. 55/2021 rezolvă însă o problemă majoră, existentă sub imperiul vechii reglementări. Limita

temporală anterioară (primul termen de judecată) a fost criticată în doctrină, arătându-se că „limitează dreptul de apărare al persoanei acuzate la solicitarea efectuării de expertize doar în faza de urmărire penală, urmând ca după începerea procesului penal, cauza de atenuare/înlocuire a pedepsei să nu mai aibă aplicare și, în mod subsecvent, o eventuală expertiză ce ar micșora prejudiciul nu ar mai avea același efect”<sup>46</sup>, or, „dreptul la apărare trebuie să fie efectiv și aplicabil în toate etapele procesului penal”<sup>47</sup>.

În opinia unui alt autor, tot prin raportare la vechea reglementare, pentru a putea face aplicabile dispozițiile art. 10 alin. (1), fără a fi încălcat dreptul la apărare al acuzatului, instanțele ar fi trebuit să interpreteze mai larg sensul noțiunii de „primul termen de judecată”, prin această noțiune înțelegând „primul termen ulterior celui la care acuzatul a aflat cuantumul exact al prejudiciului, precum și alte aspecte legate de condițiile achitării acestuia”<sup>48</sup>. Astfel, în opinia autorului citat, în măsura în care, în urma unei expertize întocmite în faza de judecată, s-ar fi constatat că prejudiciul este mai mic decât cel reținut inițial dacă inculpatul ar fi achitat sumele astfel stabilite până la următorul termen de judecată, instanța ar fi trebuit să acorde inculpatului beneficiul dispozițiilor art. 10 alin. (1) din lege.

Această opinie a fost, pe de altă parte, criticată, arătându-se că „a accepta un asemenea punct de vedere înseamnă a ignora limita impusă de legiuitor. Nimic nu îl împiedică pe autor să solicite efectuarea unei expertize în faza de urmărire penală”<sup>49</sup>.

Chiar dacă interpretarea mai largă a noțiunii de „primul termen de judecată” ar fi putut conduce, într-adevăr, la un nivel mai ridicat al respectării dreptului la apărare, inclusiv în opinia noastră, limita impusă cu claritate de legiuitor nu putea fi ignorată.

Respectarea dreptului la apărare se putea realiza însă și în aceste condiții, în măsura în care o eventuală cerere, întemeiată, de efectuare a unei expertize, formulată de inculpat în faza de urmărire penală, nu era respinsă. În cauzele având ca obiect infracțiuni de evaziune fiscală, prejudiciul este de multe ori preluat din rapoartele de inspecție fiscală, din constatările inspectorilor antifraudă sau din constatările tehnico-științifice întocmite în cauză. În măsura în care inculpatul solicita efectuarea unei expertize în această fază, iar cererea era respinsă, deși nu era în mod vădit neîntemeiată, credem că putea fi pusă în discuție încălcarea dreptului la un proces echitabil, întrucât niciunul dintre mijloacele de probă enumerate *supra* nu oferă aceleași garanții pe care le oferă efectuarea unei expertize. Astfel, inculpatul era pus în situația ori de a achita un prejudiciu cu care nu era de acord ori de a nu mai putea beneficia de dispozițiile art. 10 din lege.

<sup>46</sup> M. Șt. Minea, C.F. Costăș, D.M. Ionescu, *op. cit.*, p. 159.

<sup>47</sup> M. Pătrăuș, *op. cit.*, p. 107

<sup>48</sup> B. Virjan, *op. cit.*, p. 347.

<sup>49</sup> M. Pătrăuș, *op. cit.*, p. 107.

În acest context, facem trimitere și la art. 172 alin. (12) C. pr. pen., care a fost contestat din perspectiva constituționalității, excepțiile formulate fiind însă respinse<sup>50</sup>. Dacă la intrarea în vigoare a noului Cod de procedură penală se prevedea că, în măsura în care raportul de constatare tehnico-științifică este contestat, „se dispune efectuarea unei expertize”, textul a fost modificat prin O.U.G. nr. 18/2016<sup>51</sup>, efectuarea unei expertize, chiar și în acest caz, devenind facultativă.

Din acest motiv, au fost formulate critici cu privire la o presupusă neconstituționalitate a acestei norme, două dintre aceste excepții fiind formulate chiar în dosare având ca obiect infracțiuni de evaziune fiscală. S-a arătat, în acest sens, că prin modificarea adusă se încalcă principiul legalității, accesul liber la justiție, dreptul la un proces echitabil, dreptul la apărare, precum și principiile constituționale privind statul de drept, unicitatea, imparțialitatea și egalitatea justiției și statutul procurorilor, întrucât „lasă la aprecierea pur discreționară a organelor judiciare dispunerea unei expertize, singurul procedeu științific care poate să lămurească toate aspectele esențiale ale cauzei și să contribuie la aflarea adevărului”, inculpatul neavând „posibilitatea de a contesta imediat o eventuală decizie nefavorabilă”<sup>52</sup>.

Curtea Constituțională a respins excepțiile formulate, arătând, în esență, că:

- dispozițiile art. 172 alin. (12) nu refuză dreptul suspectului/inculpatului sau al oricărei alte persoane interesate de a contesta concluziile raportului de constatare;
- organele judiciare pot respinge o cerere în probațiune, în conformitate cu dispozițiile legale;

---

<sup>50</sup> Dec. nr. 729/2017, publicată în M. Of. nr. 148 din 16 februarie 2018; Dec. nr. 262/2018, publicată în M. Of. nr. 587 din 11 iulie 2018; Dec. nr. 531/2019, publicată în M. Of. nr. 965 din 29 noiembrie 2019.

<sup>51</sup> Ordonanța pentru modificarea și completarea Legii nr. 286/2009 privind Codul penal, Legii nr. 135/2010 privind Codul de procedură penală, precum și pentru completarea art. 31 alin. (1) din Legea nr. 304/2004 privind organizarea judiciară, publicată în M. Of. nr. 389 din 23 mai 2016.

<sup>52</sup> Fără a prelua pe larg cele invocate în susținerea excepției de neconstituționalitate, mai precizăm doar că, în cuprinsul acesteia, s-a mai arătat că „neconstituționalitatea dispozițiilor de lege criticate este și mai evidentă în cazul infracțiunilor de evaziune fiscală, întrucât, pentru a putea reține o astfel de încadrare juridică, trebuie stabilit cu certitudine dacă există sau nu un prejudiciu și care este cuantumul exact al acestuia”. În susținerea acestui punct de vedere, s-a mai adăugat faptul că organele de urmărire penală „aleg, aproape în toate cazurile, să solicite calcularea prejudiciului de către inspectorii antifraudă din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală (A.N.A.F.) detașați în cadrul parchetelor, deși nu sunt îndeplinite condițiile prevăzute de dispozițiile art. 172 alin. (9) C. pr. pen., respectiv existența pericolului de dispariție a unor mijloace de probă sau necesitatea lămuririi urgente a unor fapte sau împrejurări ale cauzei”.

Nu în ultimul rând, s-a invocat „lipsa de independență și imparțialitate a inspectorilor antifraudă menționați mai sus, întrucât aceștia sunt angajați ai A.N.A.F., instituție care se constituie parte civilă în dosarele care au ca obiect infracțiuni economico-financiare”, iar „inspectorii antifraudă detașați în cadrul parchetelor se află sub controlul direct al procurorului”. În aceste condiții, s-a concluzionat că „rapoartele de constatare dispuse în temeiul prevederilor art. 172 alin. (9) C. pr. pen. sunt întocmite doar pentru a susține acuzațiile aduse de organele de urmărire penală, iar nu în scopul aflării adevărului”, astfel fiind esențială „instituirea obligației organelor judiciare de a dispune efectuarea unei expertize în cazul în care concluziile raportului de constatare sunt contestate” (par. 5 din Decizia nr. 531/2019).

- „organul de urmărire penală sau instanța de judecată nu are obligația de a adopta concluziile raportului de constatare sau chiar de expertiză, iar valoarea probantă a acestora nu este prestabilită”; toate probele, inclusiv cele tehnico-științifice, trebuie raportate la ansamblul probator;

- dreptul la un proces echitabil se analizează raportat la întreaga procedură; or, dispozițiile procesual-penale oferă suficiente garanții în vederea respectării acestui drept;

- eventualele dificultăți cauzate apărării prin limitarea drepturilor sunt suficient contrabalansate de procedurile urmate de autoritățile judiciare, putând susține în fața instanței de judecată toate apărărilor necesare, în condiții de contradictorialitate cu acuzarea;

- „lăsarea de către legiuitor la aprecierea organelor judiciare a necesității dispunerii efectuării unei noi expertize, după finalizarea raportului de constatare, reprezintă o aplicare a rolului activ pe care acestea îl au în cadrul procesului penal, în scopul aflării adevărului (...), și nu o manieră de a încălca, prin dispozițiile de lege criticate, principiul legalității și standardele calității legii” (Decizia nr. 531/2019).

În acord cu deciziile Curții Constituționale, lăsarea la aprecierea organelor judiciare a necesității efectuării unei expertize nu generează *per se* încălcarea dreptului la un proces echitabil. Norma criticată nu este contrară dispozițiilor constituționale. Aplicarea abuzivă a acestor dispoziții, prin respingerea neîntemeiată a unei cereri de efectuare a unei expertize, poate însă conduce la încălcarea dreptului la un proces echitabil.

Un exemplu în care o astfel de conduită a fost sancționată de instanța de judecată se regăsește în cuprinsul Deciziei nr. 656/2014 a Curții de Apel Cluj<sup>53</sup>. S-a reținut, în acest sens, că specialistul DNA care a efectuat constatarea tehnico-științifică nu a luat în considerare întreaga documentație existentă la dosarul cauzei, iar „concluziile raportului de constatare întocmit – în opinia Curții – *pro causa* au fost contestate în mod constant atât de către apărare, cât și de celelalte instituții cărora DNA li s-a adresat pentru precizarea unor puncte de vedere”. S-a mai constatat că, „pe parcursul întregii urmăririi penale, a fost solicitată de către inculpați efectuarea unei expertize tehnice de specialitate de către un expert independent, însă această solicitare a fost respinsă în mod constant. (...) Procedul instanței de fond (de a nu ține seama în ansamblul materialului probator de concluziile raportului de constatare tehnico-științifică efectuat în faza de urmărire penală și completarea la acest raport, acordând preeminență raportului de expertiză tehnică judiciară efectuat în cursul cercetării judecătorești) a fost deci corect și în conformitate cu principiul egalității armelor”. Făcând trimitere pe larg la principiul contradictorialității și la cel al egalității de arme, Curtea a mai reținut că efectuarea constatării tehnico-științifice

<sup>53</sup> Dosarul soluționat de Curtea de Apel Cluj a avut ca obiect infracțiuni de corupție, însă credem că observațiile instanței cu privire la necesitatea efectuării unei expertize sunt aplicabile și în cazul analizat. Hotărâre disponibilă la adresa: [www.rolii.ro](http://www.rolii.ro).

„este un mijloc de probă care nu permite participarea unor specialiști numiți de parte, astfel că singura probă care respectă exigențele impuse de Convenția Europeană a Drepturilor Omului este expertiza tehnică”.

Dacă, după cum am precizat, nici în opinia noastră dispozițiile art. 172 alin. (12) C. pr. pen. nu sunt neconstituționale, atunci respingerea abuzivă a cererii de efectuare a unei expertize de către organele de urmărire penală trebuie sancționată de către instanța de judecată.

Din perspectiva aplicabilității dispozițiilor art. 10, prin modificarea limitei temporale, neajunsurile vechii reglementări au fost mult atenuate, inculpatul având posibilitatea de a solicita efectuarea unei expertize în faza de judecată, putând beneficia de dispozițiile sus-menționate și dacă achită prejudiciul sau prejudiciul majorat, în cursul judecății, după efectuarea expertizei. Situația rămâne totuși problematică atunci când inculpatul nu este de acord cu prejudiciul reținut în sarcina sa, dorește să urmeze procedura simplificată prevăzută de art. 374 alin. (4) C. pr. pen., însă cererea sa (întemeiată) de efectuare a unei expertize în faza de urmărire penală a fost respinsă.

• **Posibile soluții:**

Din nefericire, dispozițiile procesual-penale nu oferă judecătorului de cameră preliminară posibilitatea de a sancționa această conduită a organelor de urmărire penală, astfel încât, până la primul termen de judecată, cuantumul prejudiciului să poată fi stabilit cu respectarea dreptului la un proces echitabil. Potrivit art. 342 C. pr. pen., „obiectul procedurii camerei preliminare îl constituie verificarea, după trimiterea în judecată, a competenței și a legalității sesizării instanței, precum și verificarea legalității administrării probelor și a efectuării actelor de către organele de urmărire penală”. După cum constant s-a arătat în doctrină, în această fază, nu poate fi analizată temeinicia acuzației<sup>54</sup> și nici substanța probelor sau numărul lor<sup>55</sup>.

Una dintre soluții pentru rezolvarea problemei analizate ar fi însă ca, în astfel de situații, judecătorul de cameră preliminară să dispună restituirea cauzei la procuror în vederea completării probatoriului, prin aplicarea directă a art. 6 din Convenția europeană a drepturilor omului. Art. 346 C. pr. pen., care reglementează soluțiile pe care le poate pronunța judecătorul de cameră preliminară, nu prevede această posibilitate. Prin aplicarea art. 20 din Constituție raportat la art. 6 din Convenție, credem însă că o astfel de soluție ar fi posibilă. De altfel, aceasta nu ar fi singura situație în care instanțele de judecată ar dispune soluții nereglementate în Codul de procedură penală, dar întemeiate pe dispozițiile art. 6 din Convenție.

<sup>54</sup> I. Kuglay, în M. Udroui (coord.), G. Bodoroncea, V. Cioclei, I. Kuglay ș.a., *Codul penal. Comentariu pe articole*, ed. a 2-a, Ed. C.H. Beck, București, 2016, p. 1417.

<sup>55</sup> N. Volonciu, A.S. Uzlău ș.a., *Noul Cod de procedură penală comentat*, Ed. Hamangiu, București, 2014, p. 876; A. Barbu, G. Tudor, A.M. Șinc, *Codul de procedură penală adnotat cu jurisprudență națională și europeană*, Ed. Hamangiu, București, 2016, p. 703.



Exemplificativ, facem trimitere la Decizia penală nr. 54/2015 a Curții de Apel Cluj<sup>56</sup>, prin care s-a dispus trimiterea cauzei spre rejudecare la instanța de fond, în considerarea lipsei de motivare a sentinței prin care s-a dispus condamnarea inculpaților și a inexistenței cercetării judecătorești, deși printre soluțiile care pot fi dispuse de instanța de apel, reglementate de art. 421 C. pr. pen., nu se regăsește și această posibilitate.

Până la o eventuală intervenție legislativă, însă, aceasta ar putea fi o soluție care să garanteze atât libertatea de apreciere a organelor de urmărire penală cu privire la utilitatea și necesitatea probelor, cât și dreptul inculpatului la un proces echitabil.

O altă soluție posibilă ar fi aceea ca în faza de cameră preliminară, cu prilejul analizării rechizitoriului sub aspectul clarității, să se aibă în vedere inclusiv modul în care a fost stabilit prejudiciul și mijloacele de probă care dovedesc quantumul acestuia, iar, în măsura în care se constată insuficiența mijloacelor de probă cu privire la acest aspect, să se dispună trimiterea dosarului la procuror în vederea remedierii neregularității. Dacă ulterior se constată că această deficiență nu a fost remediată, instanța va dispune restituirea cauzei la parchet. O astfel de soluție a fost dispusă de Curtea de Apel Cluj<sup>57</sup>.

În cauză, urmare a pronunțării Deciziei nr. 72/2019 a Curții Constituționale<sup>58</sup>, au fost excluse de la dosarul cauzei procesele-verbale întocmite de organele fiscale și rapoartele de inspecție fiscală, dispunându-se trimiterea dosarului la parchet în vederea remedierii neregularităților actului de sesizare, în sensul eliminării din conținutul acestuia a trimiterilor la mijloacele de probă cu privire la care s-a dispus excluderea. De asemenea, trimiterea dosarului s-a dispus și pentru ca organele de urmărire penală să aprecieze în ce măsură prejudiciul mai are susținere în probele existente la dosarul cauzei. Procurorul a eliminat din conținutul rechizitoriului trimiterile la mijloacele de probă cu privire la care s-a dispus excluderea, nu a administrat alte mijloace de probă și a menținut dispoziția de trimitere în judecată a inculpatului. Instanța a constatat că, în aceste circumstanțe, pentru stabilirea prejudiciului, procurorul a avut în vedere: declarațiile informative 394, declarațiile fiscale 300 – decont de TVA și adresa de constituire de parte civilă a AJFP Cluj.

În acest context, Curtea de Apel a dispus restituirea cauzei la parchet, arătând, în esență, că, deși s-ar putea afirma că stabilirea prejudiciului ține de temeinicia acuzației și nu poate face obiect de analiză în camera preliminară, în realitate, dat

---

<sup>56</sup> Disponibilă la adresa: [www.rolii.ro](http://www.rolii.ro). Pentru analiza acestei decizii, a se vedea D. Chertes, *Curtea de Apel Cluj. Trimiterea cauzei spre rejudecare pentru lipsa totală a motivării hotărârii instanței de fond. Aplicabilitatea directă a art. 6 CEDO în lipsa unui motiv expres de apel*, disponibilă la adresa: [www.penalmente.eu](http://www.penalmente.eu).

<sup>57</sup> Încheierea nr. 144 din 26 noiembrie 2019, nepublicată.

<sup>58</sup> Publicată în M. Of. nr. 332 din 2 mai 2019. Prin decizia menționată, s-a stabilit că sintagma „care constituie mijloace de probă” din cuprinsul art. 233<sup>1</sup> alin. (5) din O.G. nr. 92/2003, cu referire la alin. (2) și (3) din același articol, respectiv din cuprinsul art. 350 alin. (3) din Legea nr. 207/2015, cu referire la alin. (1) din același articol, este neconstituțională.

fiind obiectul judecății - infracțiuni de evaziune fiscală - stabilirea prejudiciului depășește sfera de analiză a temeiniciei acuzației, fiind esențial ca acesta să fie determinat de procuror astfel încât acuzația să fie clară și previzibilă, raportat la dispozițiile art. 328 C. pr. pen. În viziunea instanței, rechizitoriul trebuie să conțină inclusiv „menționarea probelor și a mijloacelor de probă nu numai la nivel de enumerare, ci și o evaluare a acestora” fiind „unanim admis că atunci când probatoriile nu au fost indicate ori, deși indicate, procurorul a omis să facă o evaluare a lor, judecătorul de cameră preliminară trebuie să comunice omisiunile sesizate procurorului, el având posibilitatea de a le remedia”. Judecătorul de cameră preliminară a mai arătat că, dacă ar valida dispoziția de trimitere în judecată în această manieră și ar permite începerea judecății, s-ar ajunge la încălcarea separației funcțiilor judiciare, în sensul că „ar ajunge judecătorul ca în faza de judecată să administreze, cu necesitate, probe, în scopul dovedirii acuzației aduse de procuror, în sensul stabilirii prejudiciului”.

Din perspectiva apărării, s-a mai arătat că „acuzația adusă inculpaților este în această manieră incompletă, lipsită de previzibilitate”, iar „importanța stabilirii valorii prejudiciului, ca element esențial al infracțiunii de evaziune fiscală prev. de art. 9 lit. c) din Legea nr. 241/2005, rezidă și din aceea că acest criteriu cantitativ este elementul unic de diferențiere între forma de bază și formele agravate prevăzute de alin. (2) și (3) ale art. 9 din Legea nr. 241/2005”<sup>59</sup>. Așadar, „prejudiciul prezintă relevanță nu doar din perspectivă civilă, dar și din perspectivă penală, câtă vreme duce, în mod direct, la stabilirea corectă a încadrării juridice” și, totodată, așa cum a arătat și inculpatul-contestator, stabilirea prejudiciului are relevanță și din perspectiva dreptului inculpatului de a opta pentru judecarea cauzei în procedura abreviată, în raport de o acuzație previzibilă și o încadrare juridică întemeiat stabilită”.

În concluzie, insuficiența probelor cu privire la cuantumul prejudiciului poate fi sancționată de judecătorul de cameră preliminară prin raportare la actul de sesizare a instanței, mai exact la claritatea acuzației. În măsura în care nu sunt indicate în cuprinsul rechizitoriului mijloacele de probă care fundamentează cuantumul prejudiciului sau nu se face o analiză pertinentă a acestora, în temeiul lipsei de claritate a acuzației, judecătorul de cameră preliminară poate dispune remedierea acestuia, soluție care ar putea conduce inclusiv la restituirea cauzei la procuror, în vederea administrării de probe. Apariția unei astfel de jurisprudențe constante a instanțelor de judecată ar conduce, credem noi, la o practică unitară a organelor de urmărire penală, în sensul efectuării de expertize în această fază, în dosarele de evaziune fiscală. Astfel, ar fi eliminat riscul încălcării dreptului la un proces echitabil al inculpatului, iar acesta ar avea posibilitatea de a acoperi prejudiciul cauzat într-un cuantum stabilit cât se poate de obiectiv și cu garantarea dreptului la apărare, inclusiv

---

<sup>59</sup> Date fiind modificările aduse prin Legea nr. 55/2021, argumentele instanței pot fi completate, în sensul că valoarea prejudiciului are relevanță și din perspectiva aplicabilității dispozițiilor art. 10 alin. (1) teza I, respectiv teza a II-a.

dacă alege să urmeze procedura simplificată, ceea ce ar conduce și la celeritatea procesului penal.

*(d) făptuitorul să nu mai fi beneficiat în ultimii 5 ani de dispozițiile alin. (1) în cazul în care s-ar dori aplicarea acestora*

Această condiție rezultă din dispozițiile art. 10 alin. (2) din lege, potrivit cărora „dispozițiile prevăzute la alin. (1) nu se aplică dacă făptuitorul a mai săvârșit o infracțiune prevăzută de prezenta lege într-un interval de 5 ani de la comiterea faptei pentru care a beneficiat de prevederile alin. (1)”.

În raport de aceste dispoziții, se poate observa, de la bun început, că, din moment ce se face trimitere doar la alin. (1), această condiție nu există în ceea ce privește aplicabilitatea art. 10 alin. (1<sup>1</sup>) din lege.

În opinia noastră, este de neînțeles de ce dispozițiile alin. (2) nu au fost adaptate pentru a fi aplicabile și în cazul alin. (1<sup>1</sup>) sau abrogate, astfel încât această condiție să nu mai existe nici în raport de alin. (1). Credem că suntem în prezența unei inconsecvențe pentru care nu există nicio explicație logică, aceasta fiind, poate, mai degrabă generată de o neatenție a legiuitorului.

În mod evident, art. 10 alin. (2) se dorește a fi o formă de „sanționare” a celui care, deși a beneficiat o dată de clemența autorităților, persistă în comiterea unor infracțiuni de evaziune fiscală. Or, în aceste condiții, care ar fi logica excluderii obligativității aplicării unei pedepse cu amenda în cazul în care prejudiciul cauzat nu depășește 50.000 euro, existând însă în continuare posibilitatea nepedepsirii inculpatului? Un răspuns la această întrebare este cu atât mai mult dificil de găsit, cu cât, în mod evident, încetarea procesului penal, în baza art. 16 alin. (1) lit. h) C. pr. pen., este o soluție mult mai favorabilă decât cea de condamnare la pedeapsa amenzii.

Tot în acest context, dorim să atragem atenția asupra faptului că, în realitate, dispozițiile art. 10 alin. (2) sunt relevante și produc efecte doar în ipoteza în care prejudiciul cauzat și reparat nu depășește 50.000 euro, caz în care aplicarea pedepsei amenzii este obligatorie, potrivit art. 10 alin. (1) teza a II-a din lege. Din moment ce, odată cu intrarea în vigoare a Legii nr. 55/2021, a fost modificată și sancțiunea aplicabilă formei de bază a infracțiunii, în sensul că pedeapsa amenzii a fost prevăzută alternativ cu cea a închisorii, dispozițiile art. 10 alin. (1) teza I sunt inutile. În cazul în care prejudiciul este mai mare de 50.000 euro, dar nu depășește 100.000 euro, instanța are posibilitatea aplicării pedepsei amenzii, indiferent dacă inculpatul repară prejudiciul [caz în care ar fi incidente dispozițiile art. 10 alin (1) teza I] sau dacă nu adoptă o astfel de conduită [pedeapsa prevăzută de art. 9 alin. (1) fiind cea a închisorii de la 2 la 8 ani *sau amenda*], iar, în acest din urmă caz, indiferent dacă în ultimii 5 ani inculpatul a mai fost condamnat la pedeapsa amenzii pentru săvârșirea unei infracțiuni de evaziune fiscală. În aceste condiții, și dispozițiile art. 10 alin. (2)

rămân relevante doar în ipoteza în care prejudiciul nu depășește 50.000, întrucât, în acest caz, potrivit art. 10 alin. (1) teza a II-a, aplicarea pedepsei amenzii este obligatorie. Astfel, dacă inculpatul a mai beneficiat de aceste dispoziții, comite din nou o infracțiune de evaziune fiscală și repară prejudiciul care nu depășește 50.000 euro, dispozițiile art. 10 alin. (1) teza a II-a din lege nu mai pot fi aplicate, cu consecința că aplicarea pedepsei amenzii nu mai este obligatorie – este însă în continuare posibilă, dată fiind sancțiunea prevăzută de art. 9 alin. (1) din lege. Altfel spus, unicul efect al dispozițiilor art. 10 alin. (2) constă în înlăturarea obligativității aplicării pedepsei amenzii, în cazul prevăzut de art. 10 alin. (1) teza a II-a, dar nu și a posibilității aplicării acesteia.

Tot în raport de aplicabilitatea dispozițiilor art. 10 alin. (2), în doctrină<sup>60</sup>, s-a arătat că „infracțiunea de evaziune fiscală nu trebuie să fie săvârșită într-un interval de cel mult 5 ani de la săvârșirea unei alte fapte pentru care făptuitorul a beneficiat de prevederile art. 10 alin. (1)”<sup>61</sup>, iar, „după trecerea termenului de 5 ani, cauzele prevăzute de art. 10 dobândesc din nou aplicabilitate”<sup>62</sup>.

Nu rezultă însă cu claritate din normă dacă, pentru a fi exclusă posibilitatea aplicării dispozițiilor art. 10 alin. (1) din lege, trebuie ca, la momentul comiterii faptei, pentru prima infracțiune să existe deja o condamnare definitivă prin care s-a făcut aplicabilitatea acestora.

În privința acestui aspect, au fost exprimate două opinii. Pe de o parte, s-a arătat că „dispozițiile art. 10 alin. (2) sunt incidente dacă există deja o hotărâre de condamnare prin care s-a făcut aplicabilitatea dispozițiilor art. 10 alin. (1), după care autorul mai comite o infracțiune”<sup>63</sup>, iar, pe de altă parte, s-a arătat că „legiuitorul nu prevede condiția unei anumite forme de pluralități de infracțiuni”<sup>64</sup>.

Situația este cât se poate de problematică, în opinia noastră. Aparent, nu ar exista niciun impediment în a recunoaște aplicabilitatea dispozițiilor art. 10 alin. (2) din lege în cazul în care faptele sunt concurente, dispozițiile art. 10 alin. (1) din lege putând fi aplicabile în raport de prima infracțiune comisă. Astfel, în măsura în care faptele ar fi judecate împreună, instanța ar urma să aplice dispozițiile art. 10 alin. (1) în raport de prima infracțiune comisă, iar, raportat la cea de-a doua, comisă într-un interval de 5 ani de la data comiterii primei infracțiuni, să constate că devin incidente dispozițiile art. 10 alin. (2). Aceasta credem că pare a fi soluția care se impune, dacă ne raportăm la modalitatea de formulare a textului.

Ne întrebăm însă care va fi soluția în cazul în care a doua faptă comisă este judecată, de fapt, prima, fără ca instanța de judecată să cunoască faptul că autorul a

---

<sup>60</sup> Opiniile la care facem trimitere au fost exprimate prin raportare la formele anterioare ale art. 10 din lege, însă aceste observații își păstrează valabilitatea, având în vedere că alin. (2) al art. 10 nu a fost modificat de la intrarea în vigoare a legii și până în prezent.

<sup>61</sup> B. Virjan, *op. cit.*, p. 336.

<sup>62</sup> M. Șt. Minea, C.F. Costăș, D.M. Ionescu, *op. cit.*, pp. 157-158.

<sup>63</sup> M. Pătrăuș, *op. cit.*, p. 115.

<sup>64</sup> M. Șt. Minea, C.F. Costăș, D.M. Ionescu, *op. cit.*, p. 158.

comis anterior o altă infracțiune de evaziune fiscală. Neștiind că autorul a comis anterior o altă infracțiune de evaziune fiscală, instanța de judecată va aplica dispozițiile art. 10 alin. (1) din lege. Ulterior, la momentul judecării primei infracțiuni (în ordinea comiterii), instanța va constata că autorul a beneficiat deja de dispozițiile art. 10 alin. (1), însă va întâmpina dificultăți în a constata că devin aplicabile dispozițiile art. 10 alin. (2) din lege, întrucât, în cazul analizat, fapta judecată nu a fost comisă într-un interval de 5 ani de la comiterea faptei pentru care a beneficiat de prevederile art. 10 alin. (1), ci a fost comisă anterior faptei pentru care autorul a fost deja condamnat. Aplicarea dispozițiilor art. 10 alin. (2) din lege în această situație, în raport de prima infracțiune comisă (a doua faptă judecată), credem că ar constitui o analogie în defavoarea inculpatului, motiv pentru care suntem de părere că unica soluție ar fi aceea de a constata că și în raport de prima infracțiune comisă pot fi aplicabile dispozițiile art. 10 alin. (1) din lege.

Dacă ne raportăm la spiritul legii, și nu la litera acesteia, credem că interdicția acordării beneficiului prevăzut de art. 10 alin. (1) din lege s-ar justifica atunci când autorul a fost deja condamnat pentru săvârșirea unei infracțiuni de evaziune fiscală, iar ulterior condamnării persistă în activitatea infracțională. Altfel spus, așa cum am mai arătat, la nivel conceptual, o astfel de interdicție ar fi o modalitate specială de „sanționare” a recidivei, cu consecința că, în cazul concursului de infracțiuni, autorul va putea să beneficieze de dispozițiile art. 10 alin. (1), în raport de ambele infracțiuni comise.

Data fiind însă actuala reglementare, o astfel de interpretare a normei ar părea că se îndepărtează de litera legii, motiv pentru care credem că ar fi fost benefică o intervenție legislativă și în această materie. În opinia noastră, interdicția aplicabilității dispozițiilor art. 10 alin. (1) din lege ar putea să se raporteze la momentul pronunțării definitive a unei hotărâri prin care instanța de judecată a aplicat dispozițiile art. 10 alin. (1)<sup>65</sup>, modificare ce ar elimina problemele semnalate anterior, care pot apărea în actuala reglementare, și ar face mai evidentă rațiunea acestei interdicții.

### 3. Ipoteze speciale

Pe lângă cele arătate, alte ipoteze care credem că ar fi oportun să fie analizate în acest context vizează situația în care, la comiterea faptei, participă mai multe persoane, dintre care doar una achită prejudiciul sau dacă dispozițiile art. 10 alin. (1) și (1<sup>1</sup>) devin incidente atunci când o terță persoană acoperă prejudiciul, respectiv

---

<sup>65</sup> Dispozițiile art. 10 alin. (2) din lege ar putea fi, astfel, modificate, în sensul că: dispozițiile art. 10 alin. (1) nu se aplică dacă făptuitorul a mai săvârșit o infracțiune prevăzută de prezenta lege într-un interval de 5 ani de la data rămânerii definitive a unei hotărâri prin care instanța a dat eficiență dispozițiilor art. 10 alin. (1).

prejudiciul majorat cu 20% la care se adaugă accesoriile. Nu în ultimul rând, credem că se impune a fi analizată modalitatea în care alin. (1) și (1<sup>1</sup>) ale art. 10 vor fi aplicate atunci când infracțiunea de evaziune fiscală se comite în mai multe dintre modalitățile prevăzute la art. 9 alin. (1) din lege.

*a) Efectul acoperirii de către un inculpat a prejudiciului sau a prejudiciului majorat cu 20% din baza de calcul, la care se adaugă dobânzile și penalitățile, cu privire la ceilalți participanți la comiterea faptei*

Legea nr. 55/2021, prin care a fost modificat art. 10 din Legea nr. 241/2005, a adus o importantă modificare și în ceea ce privește această problemă, în cuprinsul art. 10 fiind introdus un nou alineat – alin. (1<sup>2</sup>) – prin care se prevede expres faptul că „dispozițiile prezentului articol se aplică tuturor inculpaților chiar dacă nu au contribuit la acoperirea prejudiciului prevăzut la alin. (1) și (1<sup>1</sup>)”.

În primul rând, în acest context, dorim să reamintim faptul că, raportat la vechea reglementare, prin Decizia nr. 9/2017 a Înaltei Curți de Casație și Justiție – completul pentru dezlegarea unor chestiuni de drept în materie penală<sup>66</sup>, s-a stabilit că art. 10 alin. (1) din Legea nr. 241/2005, în forma în vigoare până la data 1 februarie 2014, reglementează o cauză de nepedepsire/reducere a limitelor de pedeapsă cu caracter personal.

În esență, s-a arătat că „acoperirea integrală a prejudiciului până la momentul procesual stabilit de legiuitor nu se referă la fapta de evaziune fiscală, ci privește conduita făptuitorului după momentul comiterii faptei, conturând atitudinea psihică, de căință activă manifestată de făptuitor până la acel moment procesual, conduită în raport cu care se poate aprecia asupra pericolozității sale”.

Dacă în privința calificării acestei circumstanțe ca fiind una personală, subiectivă am fost de acord cu soluția instanței supreme, în vechea reglementare subzista problema efectelor achitării prejudiciului în cazul participanților. În ceea ce privește această problemă, în doctrină, s-a arătat că art. 10 alin. (1) din lege poate fi aplicat doar celui care achită prejudiciul, iar în eventualitatea în care, ulterior, și alți participanți îi achită celui care a reparat prejudiciul partea imputabilă lor, le poate fi aplicat art. 75 alin. (1) lit. d) C. pen.<sup>67</sup>.

Nu puteam fi însă de acord cu această opinie în contextul în care art. 10 din lege reglementează o circumstanță specială în raport de cea prevăzută de art. 75 alin. (1) lit. d) C. pen. Or, în baza principiului *specialia generalibus derogant*, art. 10 din lege trebuia să prevaleze.

<sup>66</sup> Publicată în M. Of. nr. 346 din 11 mai 2017.

<sup>67</sup> M. Pătrăuș, *op. cit.*, p. 110. Potrivit art. 75 alin. (1) lit. d) C. pen., constituie circumstanță atenuantă „acoperirea integrală a prejudiciului material cauzat prin infracțiune, în cursul urmăririi penale sau al judecării, până la primul termen de judecată, dacă făptuitorul nu a mai beneficiat de această circumstanță într-un interval de 5 ani anterior comiterii faptei”.

În opinia noastră, aplicabilitatea art. 10 alin. (1) din lege nu le putea fi refuzată *de plano* participanților în cazul în care unul dintre aceștia achita pretențiile părții civile, dacă și ceilalți contribuiau ulterior la repararea prejudiciului. Cum ar fi trebuit însă să procedeze aceștia pentru a beneficia de dispozițiile art. 10 alin. (1)?

Inculpații sunt ținuți solidar la repararea prejudiciului, astfel încât dispozițiile art. 10 alin. (1) din lege ar fi putut fi reținute și în cazul celor care nu au achitat „primii” prejudiciul, în măsura în care până la primul termen de judecată s-ar fi dovedit că aceștia au consemnat la dispoziția celui alt inculpat suma imputabilă lor<sup>68</sup>.

Se puna însă în continuare problema cuantumului pe care ar fi trebuit să îl consemneze participantul, în condițiile în care, potrivit art. 1.383 C. civ., „între cei care răspund solidar, sarcina reparației se împarte proporțional în măsura în care fiecare a participat la cauzarea prejudiciului ori potrivit cu intenția sau cu gravitatea culpei fiecăruia, dacă această participare nu poate fi stabilită. În cazul în care nici astfel nu se poate împărți sarcina reparației, fiecare va contribui în mod egal la repararea prejudiciului”. Altfel spus, potrivit acestor dispoziții, principiul aplicabil este cel al reparării prejudiciului de către fiecare, corespunzător culpei sale, și doar în cazul în care nu se poate stabili gradul de vinovăție, suma imputabilă va fi împărțită în mod egal. Pe de altă parte, practica organelor de urmărire penală este aceea de a preciza în cuprinsul rechizitoriilor prejudiciul total cauzat, fără a preciza și gradul de participare al fiecăruia dintre inculpați la producerea rezultatului, deși, din perspectiva aplicabilității art. 10 alin. (1) din lege, poate nu ar fi fost lipsit de interes ca organele de urmărire penală să stabilească prin actul de sesizare a instanței (în cazul în care prejudiciul nu era achitat în faza de urmărire penală) gradul de participare al fiecăruia inculpat la producerea rezultatului.

Toate aceste probleme au fost însă eliminate odată cu intrarea în vigoare a Legii nr. 55/2021, prin introducerea alin. (1<sup>2</sup>), care se îndepărtează de viziunea Înaltei Curți de Casație și Justiție, „transformând” această circumstanță din una personală în una reală. Aceste dispoziții au fost contestate sub aspectul constituționalității, prin Decizia nr. 101/2021, Curtea Constituțională arătând însă 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” (par. 118 din Decizie).

De asemenea, Curtea a mai arătat că, „în cauza de față, legiuitorul nu a făcut altceva decât să convertească o circumstanță personală în sfera celor reale, justificat de scopul urmărit – recuperarea rapidă a prejudiciului provocat bugetului de stat.

<sup>68</sup> În același sens, a se vedea F. Streteanu, D. Nițu, *Drept penal. Partea generală*, vol. II, Ed. Universul Juridic, București, 2018, p. 407.

Nu contează dacă unul dintre inculpați a acoperit prejudiciul cauzat sau dacă mai mulți inculpați au acoperit respectivul prejudiciu; de altfel, ar fi și greu de imaginat ca toți inculpații să acopere fiecare în parte prejudiciul integral cauzat, pentru că, în acest caz, prejudiciul ar fi recuperat de mai multe ori, sau ca fiecare în parte să plătească o cotă-parte pentru că nu se poate determina matematic cota-parte a fiecăruia. Prin urmare, legiuitorul a translatat aceste cauze de nepedepsire/aplicare a pedepsei amenzii în sfera circumstanțelor reale. Este o reglementare specială, care încurajează inculpații să acopere prejudiciul” (par. 119).

Și în opinia noastră, calificarea acestei circumstanțe ca fiind una personală sau reală poate fi o chestiune ce ține de politica penală a statului. Chiar dacă, la nivel conceptual, circumstanța ar trebui să fie, fără îndoială, una personală, într-adevăr, din motive de politică penală, nimic nu îl împiedică pe legiuitor să adopte o normă prin care să se stabilească faptul că această circumstanță este una cu caracter real. Oricare dintre cele două variante poate fi supusă dezbaterii – pe de o parte, calificarea circumstanței ca fiind una personală, mai potrivită din punct de vedere conceptual, generează problemele la care am făcut referire anterior, iar, pe de altă parte, calificarea circumstanței ca fiind una reală conduce la impunitatea unor persoane vinovate de săvârșirea unei infracțiuni de evaziune fiscală, în condițiile în care nici după comiterea faptei nu au dat dovadă de „îndreptare”.

Nu în ultimul rând, credem că această calificare a circumstanței ca fiind una reală accentuează caracterul „accesoriu” al dreptului penal în materia infracțiunilor de evaziune fiscală. În materia evaziunii fiscale, normele de drept penal vin în „susținerea” celor de drept fiscal, pentru a garanta astfel îndeplinirea obligațiilor fiscale, atunci când normele din această materie sunt insuficiente pentru atingerea acestui rezultat. În aceste condiții, în măsura în care obligația fiscală este îndeplinită, pare că statul nu mai este la fel de „interesat” în a aplica normele de drept penal, scopul reglementării fiind atins.

***b) Efectul acoperirii de către o terță persoană a prejudiciului sau a prejudiciului majorat cu 20% din baza de calcul la care se adaugă dobânzile și penalitățile***

În contextul prezentei analize, credem că se impun a fi formulate câteva observații și în raport de situația în care o altă persoană (de exemplu, partea responsabilă civilmente) acoperă prejudiciul sau prejudiciul majorat, potrivit art. 10 alin. (1<sup>1</sup>), la care se adaugă accesoriile aferente.

Această problemă nu este specifică sistemului național, fiind dezbătută și în doctrina străină. În Italia, în cuprinsul art. 13 din Legea nr. 74/2000 (*Legge sui reati tributarie*), este reglementată o cauză de nepedepsire aplicabilă în cazul în care prejudiciul (inclusiv accesoriile) este reparat până la începerea judecării în primă instanță. În raport de această cauză de nepedepsire, în doctrină, s-a arătat că norma



pune mai tare accentul pe recuperarea prejudiciului decât pe persoana autorului, astfel încât efectul trebuie să se producă în raport de toate persoanele care au participat la comiterea faptei. Textul se va aplica și în cazul în care prejudiciul este achitat de un terț, situație care poate fi întâlnită în cazul administratorilor unor societăți, atunci când prejudiciul este reparat de entitatea respectivă<sup>69</sup>.

În legislația spaniolă, regularizarea situației fiscale înainte ca autoritățile să demareze verificări sau ca organele judiciare să se sesizeze cu privire la fapta comisă conduce la înlăturarea răspunderii penale, în conformitate cu dispozițiile art. 305 pct. 1 și 4 C. pen. Și în doctrina spaniolă, s-a arătat că efectul înlăturării răspunderii penale se produce și în raport de participanți<sup>70</sup>. În ceea ce privește efectul pe care îl poate avea achitarea obligațiilor fiscale de către un terț, similar doctrinei italiene, și în acest caz, s-a arătat că această cauză nu se fundamentează pe „căința” autorului, ci pe faptul obiectiv al regularizării situației fiscale a contribuabilului, iar aceasta se realizează și atunci când un terț este cel care achită obligațiile fiscale<sup>71</sup>.

Dacă vechea reglementare nu permitea formularea unor astfel de concluzii și prin raportare la sistemul național, credem că, în prezent, situația este similară celei din legislația italiană sau spaniolă. Așa cum am arătat anterior, odată cu introducerea art. 10 alin. (1<sup>2</sup>), a devenit vizibil caracterul „accessoriu” al dreptului penal, acesta venind doar în „susținerea” normelor de drept fiscal. Astfel, îndeplinirea obligațiilor fiscale ulterior comiterii faptei conduce, practic, în noua viziune a legiuitorului, la dispariția necesității sancționării persoanelor implicate în comiterea acestei infracțiuni.

În aceste condiții, apreciem că efectul acoperirii pretențiilor civile de către o terță persoană (de exemplu, societatea contribuabilă față de care nu s-a dispus trimiterea în judecată) nu trebuie să difere de cel pe care îl produce repararea prejudiciului de către un coinculpat, motivul impunității (inexistența unui interes) existând și în acest caz. În plus, se poate, de altfel, observa că, în cuprinsul art. 10, nici nu se face vreo precizare legată de faptul că este necesar ca inculpatul sau unul dintre inculpați să achite prejudiciul, formularea fiind una impersonală: „dacă (...) prejudiciul (...) este acoperit” [alin. (1) și (1<sup>1</sup>)]; „dispozițiile (...) se aplică tuturor inculpaților chiar dacă nu au contribuit la acoperirea prejudiciului” [s.n. – alin. (1<sup>2</sup>)].

Așadar, în opinia noastră, dispozițiile art. 10 alin. (1) și (1<sup>1</sup>) din lege sunt aplicabile și în ipoteza în care o terță persoană (de exemplu, partea responsabilă

<sup>69</sup> C. Nocerino, S. Putinati, *La Riforma Dei Reati Tributari. Le novità del d. lgs. n. 158/2015*, Ed. Giappichelli, Torino, 2015, p. 331. În același sens, a se vedea G. Bellagamba, G. Cariti, *I nuovi reati tributari. Commento per articolo al decreto legislativo 10 marzo 2000 n. 74*, Ed. Giuffrè, Milano, 2000, p. 134; U. Nannucci, A. D'Avirro, *La riforma del diritto penale tributario*, Ed. Cedam, Milano, 2000, p. 316.

<sup>70</sup> E.I. Colina Ramírez, *La defraudación tributaria en el código penal español*, Ed. Bosch, Barcelona, 2010, p. 282.

<sup>71</sup> J.A. Choclán Montalvo, *La aplicación práctica del delito fiscal: cuestiones y soluciones*, Ed. Bosch, Barcelona, 2011, p. 369.

civilmente) este cea care achită prejudiciul cauzat prin comiterea faptei, respectiv prejudiciul majorat cu 20%, la care se adaugă dobânzile și penalitățile aferente.

*c) Aplicabilitatea dispozițiilor art. 10 alin. (1) și (1<sup>1</sup>) în cazul în care infracțiunea de evaziune fiscală este comisă în mai multe dintre modalitățile prevăzute de art. 9 alin. (1) din lege*

Fără a intra într-o analiză detaliată a acestei probleme, ne rezumăm la a arăta că infracțiunea de evaziune fiscală este, în opinia noastră, una cu conținut alternativ, dacă ne raportăm la dispozițiile art. 9 alin. (1) lit. a), b), c)<sup>72</sup> și e), în timp ce prin art. 9 alin. (1) lit. d), f) și g) sunt reglementate infracțiuni distincte, în esență, punctul nostru de vedere pornind de la eterogenitatea faptelor incriminate prin aceste din urmă dispoziții. Astfel, dacă în cazul art. 9 alin. (1) lit. a), b), c) și e) discutăm despre modalități care presupun disimularea realității, faptic sau scriptic, fiind astfel afectată activitatea de colectare a taxelor și impozitelor datorate de contribuabili, atunci celelalte modalități sunt complet distincte: prin comiterea infracțiunilor prevăzute de art. 9 alin. (1) lit. d) și f)<sup>73</sup> este afectată activitatea de verificare, de către organele fiscale competente, a situației fiscale a contribuabilului, în vederea stabilirii corecte a acesteia, iar prin comiterea infracțiunii prevăzute de art. 9 alin. (1) lit. g) din lege este afectată o eventuală procedură de executare silită.

De asemenea, așa cum am arătat, nu toate modalitățile de comitere prevăzute de art. 9 alin. (1) din lege sunt compatibile cu dispozițiile art. 10, întrucât, în cazul modalităților prevăzute de art. 9 alin. (1) lit. d), e), f) și g), nu putem discuta despre un prejudiciu cauzat prin comiterea faptei.

În aceste condiții, aplicarea dispozițiilor art. 10 nu se poate face în raport de fiecare dintre modalități. Aceasta demonstrează faptul că este criticabilă opțiunea legiuitorului de a „așeza” pe același palier modalitățile prin care se generează o diminuare a creanței fiscale și care fac, așadar, posibilă aplicarea art. 10, cu modalitățile care au ca urmare doar crearea unei stări de pericol [modalitățile prevăzute

---

<sup>72</sup> De altfel, în ceea ce privește relația dintre modalitatea prevăzută de art. 9 alin. (1) lit. b), respectiv c) din lege, lucrurile sunt cât se poate de clare, Înalta Curte de Casație și Justiție – completul pentru dezlegarea unor chestiuni de drept – stabilind, prin Decizia nr. 25/2017, publicată în M. Of. nr. 936 din 28 noiembrie 2017, că „acțiunile și inacțiunile enunțate în art. 9 alin. (1) lit. b) și c) din Legea nr. 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, care se referă la aceeași societate comercială, reprezintă variante alternative de săvârșire a faptei, constituind o infracțiune unică de evaziune fiscală, prevăzută de art. 9 alin. (1) lit. b) și c) din Legea nr. 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale”.

<sup>73</sup> Precizăm că cele două modalități nu sunt alternative și, deci, pot fi reținute în concurs, deoarece, deși prin ambele este afectată activitatea de verificare, la rândul lor, sunt eterogene: infracțiunea prevăzută de art. 9 alin. (1) lit. f) din lege, conceptual, reprezintă un act de pregătire în vederea sustragerii efective de la îndeplinirea obligațiilor fiscale, în timp ce infracțiunea prevăzută de art. 9 alin. (1) lit. d) este comisă după ce sustragerea de la îndeplinirea obligațiilor fiscale a avut loc, pentru a împiedica descoperirea acestei conduite și stabilirea corectă a situației fiscale.

la art. 9 alin. (1) lit. d)-g) din lege] și care nu permit repararea prejudiciului și, deci, incidența dispozițiilor art. 10 alin. (1) și (1<sup>1</sup>) din lege.

Dacă autorul comite infracțiunea de evaziune fiscală în modalitățile prevăzute de art. 9 alin. (1) lit. b) și c) (omite evidențierea unor venituri și evidențiază operațiuni fictive), dar repară ulterior prejudiciul, în măsura în care acesta nu depășește 50.000 euro, aplicarea pedepsei amenzii este obligatorie. Dacă inculpatul acoperă prejudiciul majorat cu 20% din baza de calcul, la care se adaugă dobânzile și penalitățile, indiferent de valoarea prejudiciului, acesta va beneficia de cauza de nepepsire prevăzută de art. 10 alin. (1<sup>1</sup>) din lege.

O altă persoană care, exemplificativ, omite evidențierea unor venituri, dar execută, în același timp, evidențe contabile duble, iar ulterior repară prejudiciul cauzat va fi însă sancționată cu o pedeapsă între 2 și 8 ani închisoare sau cu amendă (fără ca aplicarea acesteia din urmă să fie obligatorie), întrucât infracțiunea de evaziune fiscală, în modalitatea prevăzută de art. 9 alin. (1) lit. e) din lege, este o infracțiune de pericol. Din moment ce modalitățile prevăzute de art. 9 alin. (1) lit. b) și e) sunt modalități alternative, în sarcina inculpatului se va reține o singură infracțiune de evaziune fiscală și se va aplica o singură pedeapsă. Având în vedere că, în raport de una dintre modalități, sancțiunea nu poate fi alta decât cea prevăzută de alin. (1) – închisoarea de la 2 la 8 ani sau amenda – finalmente, acestea vor fi limitele de pedeapsă aplicabile, fiind imposibilă, totodată, aplicarea dispozițiilor art. 10 alin. (1) sau (1<sup>1</sup>).

Situația este, în mod evident, inechitabilă, gravitatea faptei comise în primul caz fiind mai ridicată decât în cea de-a doua ipoteză. Dacă am aprecia însă că și în al doilea caz inculpatul poate beneficia totalmente de dispozițiile art. 10, am ajunge la concluzia indirectă că acest articol se aplică și în raport de acele modalități care nu sunt apte să cauzeze un prejudiciu, concluzie care nu poate fi acceptată<sup>74</sup>. În aceste condiții, inculpatul care a comis infracțiunea de evaziune fiscală atât în una dintre modalitățile care conduc la diminuarea creanței fiscale, cât și în una care generează doar o stare de pericol nu va fi la fel de „motivată” să acopere prejudiciul, având în vedere că nu va putea beneficia totalmente de dispozițiile art. 10.

Situația devine și mai absurdă dacă avem în vedere faptul că infracțiunile prevăzute de art. 9 alin. (1) lit. d), f) și g) din lege sunt infracțiuni de sine stătătoare, care vor fi reținute în concurs cu celelalte modalități de comitere a faptei. Dacă, de exemplu, autorul declară un sediu fictiv, iar, mai apoi, în contextul desfășurării activității economice, evidențiază operațiuni fictive, în ambele cazuri acesta având

---

<sup>74</sup> În același sens, s-a arătat că, „deși absurd, illogic și inechitabil, norma [art. 10 alin. (1) – n.n.] este de strictă interpretare, iar aplicabilitatea acesteia este limitată exclusiv la infracțiunile care au cauzat un prejudiciu”. A se vedea M. Pătrăuș, *op. cit.*, p. 116.

scopul sustragerii de la îndeplinirea obligațiilor fiscale, va răspunde pentru infracțiunea prevăzută de art. 9 alin. (1) lit. c) [în raport de care poate deveni obligatorie aplicarea pedepsei amenzii, dacă prejudiciul care nu depășește 50.000 de euro este acoperit sau cu privire la care se poate dispune încetarea procesului penal, în temeiul art. 16 alin. (1) lit. h) C. pr. pen., dacă prejudiciul majorat cu 20%, la care se adaugă dobânzile și penalitățile, este acoperit] în concurs cu infracțiunea prevăzută de art. 9 alin. (1) lit. f) din lege (sanționată cu pedeapsa închisorii de la 2 la 8 ani sau amenda – fără ca aplicabilitatea amenzii să fie obligatorie și fără să existe posibilitatea de a se dispune încetarea procesului penal cu privire la această faptă).

Credem că aceste ipoteze exemplificative evidențiază cât se poate de bine că, în continuare, este nevoie de intervenții legislative în materia infracțiunilor de evaziune fiscală.

\* \* \*

Dincolo de eventualele critici care pot fi formulate în raport de modificările aduse dispozițiilor art. 10 prin Legea nr. 55/2021, totuși, o intervenție legislativă care să încurajeze repararea prejudiciilor cauzate prin săvârșirea unor infracțiuni de evaziune fiscală și care să permită dispunerea unei soluții de încetare a procesului penal, în cazul în care prejudiciul este reparat, era cât se poate de necesară. În opinia noastră, dispozițiile Legii nr. 241/2005 se impun a fi în profunzime reformate, începând cu identificarea unei alte modalități de incriminare a faptelor de evaziune fiscală (care să pună mai tare accentul pe urmarea care ar trebui să fie specifică acestui tip de infracțiuni – producerea unui prejudiciu), continuând cu eliminarea din categoria infracțiunilor de evaziune fiscală a acelor conduite care reprezintă, în realitate, fapte conexe acestui tip de infracțiuni [modalitățile prevăzute de art. 9 alin. (1) lit. d), e), f) și g)] și cu reducerea limitelor de pedeapsă prevăzute de lege (fapt care ar permite inclusiv dispunerea unor soluții de renunțare la urmărirea penală<sup>75</sup>, atunci când, date fiind circumstanțele, nu există interes public pentru continuarea urmăririi penale).

Nu în ultimul rând, dorim să subliniem că nu pledăm în favoarea unei totale „relaxări” legislative în domeniul evaziunii fiscale, dimpotrivă, suntem de părere că organele statului trebuie să își concentreze resursele în vederea prevenirii și combaterii acestui fenomen, a sancționării celor care prejudiciază bugetul de stat și

---

<sup>75</sup> În prezent, dispunerea unei astfel de soluții nu este posibilă în condițiile în care, potrivit dispozițiilor art. 318 C. pr. pen., renunțarea la urmărirea penală se poate dispune doar în cazul infracțiunilor pentru care legea prevede pedeapsa amenzii sau a închisorii de cel mult 7 ani, iar maximul special prevăzut de art. 9 alin. (1) din Legea nr. 241/2005 este de 8 ani.

a recuperării prejudiciilor astfel cauzate. Reformarea dispozițiilor Legii nr. 241/2005 este însă în continuare necesară pentru o mai mare coerență și pentru a oferi organelor judiciare o mai mare flexibilitate în procesul de soluționare a acțiunii penale sau de stabilire a sancțiunii aplicabile, astfel încât să se evite situațiile de tipul celei la care am făcut referire în debutul acestui articol, în care, în considerarea unui prejudiciu de 72 de lei, achitat de inculpat, s-a desfășurat un întreg proces penal care, fără îndoială, a generat costuri mai mari pentru stat. Din această perspectivă, modificarea dispozițiilor art. 10 din lege este un prim pas spre evitarea, în viitor, a unor astfel de situații și, fără îndoială, actuala reglementare va încuraja repararea prejudiciilor de către inculpați, iar, în materia infracțiunilor de evaziune fiscală, acesta trebuie să fie unul dintre scopurile principale urmărite de legiuitor.