

## CONSIDERAȚII REFERITOARE LA ÎNCADRAREA FAPTEI DE NEDEPUNERE A DECLARAȚIILOR FISCALE LA TERMEN ÎN CONTRAVENȚIE SIMPLĂ SAU CONTRAVENȚIE CONTINUĂ

---

**Mihaela IORDACHE** – Consilier superior  
**Anca RAICIU** – Expert superior  
Ministerul Finanțelor Publice

---

Dispozițiile Codului de procedură fiscală aprobat *prin Legea nr. 207/2015<sup>1</sup>, cu modificările și completările ulterioare*, prevăd în cadrul Titlului XI – Sancțiuni - faptele ce constituie contra-venții, precizând la art. 336 alin. (1) lit. b) că *neîndeplinirea la termen a obligațiilor de declarare prevăzute de lege, a bunurilor și veniturilor impozabile sau, după caz, a impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume, precum și orice informații în legătură cu impozitele, taxele, contribuțiile, bunurile și veniturile impozabile, dacă legea prevede declararea acestora* constituie contra-venție.

De asemenea, conform art. 339 din *Codul de procedură fiscală*, dispozițiile titlului menționat anterior se completează cu prevederile legale referitoare la regimul juridic al contra-vențiilor, respectiv cu dispozițiile *Ordonanței Guvernului nr. 2/2001<sup>2</sup> privind regimul juridic al contra-vențiilor, cu modificările și completările ulterioare, aprobate prin Legea nr. 180/2002<sup>3</sup>*, act normativ care constituie cadrul general în materia dreptului contra-vențional și cuprinde norme juridice cu caracter de drept comun în legătură cu regimul general al sancțiunilor contra-venționale, al aplicării și al executării acestora.

Prezentul demers este determinat de raportarea prevederilor art. 13 alin. (1) și (2) din *Ordonanța Guvernului nr. 2/2001* la cele ale art. 336 alin. (1) lit. b) din *Codul de procedură fiscală*. Avem în vedere faptul că, potrivit acestor prevederi, *aplicarea amenzii contra-venționale se prescrie în termen de 6 luni de la data săvârșirii faptei, iar în cazul contra-vențiilor continue, în termen de 6 luni de la data încetării săvârșirii faptei*, precizându-se faptul că ne aflăm în situația unei contra-venții *continue în situația în care încălcarea obligației legale durează în timp*.

Din perspectiva problemei care face obiectul prezentului demers, un prim aspect care se cere a fi lămurit constă în faptul că pentru stabilirea de către organele fiscale, cu corectitudine, a termenului de prescripție, în cazul aplicării amenzilor contra-venționale pentru faptele prevăzute la art. 336 alin. (1) lit. b) din *Codul de procedură fiscală*, este necesară o delimitare clară a contra-vențiilor simple față de cele continue.

Pentru o înțelegere cât mai corectă a acestor noțiuni și o aprofundare a noțiunii de “*contra-venție continuă*”, ne putem raporta la analiza prin analogie a infracțiunii continue, întrucât dreptul contra-vențional împrumută anumite trăsături din dreptul penal, având în vedere natura comună a celor două forme de ilicit (contra-venția și infracțiunea)<sup>4</sup>.

Astfel, având în vedere faptul că art. 13 alin. (2) din *Ordonanța Guvernului nr. 2/2001* ne oferă un singur element de diferențiere a contra-venției continue față de contra-venția simplă, și anume “*contra-venția este continuă în situația în care încălcarea obligației legale durează în*

<sup>1</sup> *Legea nr. 207/20.07.2015 privind Codul de procedură fiscală* (M.O. nr. 547/23.07.2015), cu modificările și completările ulterioare

<sup>2</sup> *Ordonanța Guvernului nr. 2/12.07.2001 privind regimul juridic al contra-vențiilor* (M.O. nr. 410/25.07.2001), cu modificările și completările ulterioare

<sup>3</sup> *Legea nr. 180/11.04.2002 pentru aprobarea Ordonanței Guvernului nr. 2/2001 privind regimul juridic al contra-vențiilor* (M.O. nr. 268/22.04.2002)

<sup>4</sup> Hotca, M., A. – *Regimul juridic al contra-vențiilor*, ediția 3, Ed. C.H. Beck, București, 2008, p. 5

## PUNCTE DE VEDERE

*timp*”, pentru a identifica și alte elemente distinctive este necesar să ne îndreptăm atenția asupra infracțiunii continue.

Infracțiunea continuă este definită prin faptul că reprezintă o formă a unității naturale de infracțiune ce se caracterizează prin aceea că elementul său material, constând într-o acțiune sau inacțiune, se prelungește (continuă, durează) în timp, în mod natural după momentul consumării până la încetarea activității infracționale, care se poate datora intervenției făptuitorului, altor persoane, ori organelor competente<sup>5</sup>.

Din definiția prezentată, rezultă că la infracțiunile continue elementul material constă, întotdeauna, într-o acțiune sau inacțiune care, în raport cu natura sa intrinsecă, este susceptibilă de a se prelungi în timp, în mod natural și după producerea rezultatului, adică după ce infracțiunea a ajuns la momentul consumativ.

Ca regulă generală, în cazul infracțiunilor cu durată de executare, raportarea altor instituții de drept penal incidente se face la momentul epuizării infracțiunilor<sup>6</sup>, această regulă fiind statuată în mod expres și de către art. 13 alin. (2) al Ordonanței Guvernului nr. 2/2001 potrivit căruia *“în cazul contravențiilor continue, termenul prevăzut la alin. (1) curge de la data încetării săvârșirii faptei”*.

O altă caracteristică a infracțiunilor continue constă în faptul că este necesar ca încălcarea obligației legale, și anume acțiunea/inacțiunea, să aibă izvorul în baza aceleiași rezoluțiuni infracționale. Potrivit acestei interpretări, infracțiunea continuă poate fi comisă în formă succesivă, în sensul că actul de executare ce se prelungește în timp poate suferi întreruperi care însă sunt firești, date de natura faptei săvârșite, fără însă ca aceste întreruperi să sisteze unitatea faptei care constituie infracțiune.

În acest context, raportat la cele prezentate anterior, în situația în care contribuabilul nu depune declarațiile fiscale la termenele prevăzute de lege, pe parcursul a mai multe luni de zile, se pune problema încadrării acestei fapte în contravenție simplă sau contravenție continuă.

Or, raportând această caracteristică a infracțiunilor continue la contravenția de nedepunere a declarațiilor fiscale, observăm faptul că nu ne aflăm într-o astfel de situație în ceea ce privește fapta de nedepunere a declarațiilor fiscale, întrucât ea este sancționată de lege ca infracțiune simplă, având astfel unitate contravențională.

Într-o primă interpretare<sup>7</sup>, faptele prevăzute la art. 336 alin. (1) lit. b) din *Codul de procedură fiscală* constituie contravenție continuă, întrucât se apreciază că acest tip de contravenții reprezintă situații în care încălcarea obligației legale durează în timp, și anume, actul de executare se prelungește în timp, în baza aceleiași rezoluțiuni contravenționale. Potrivit acestei interpretări, contravenția continuă poate fi comisă în formă succesivă, în sensul că, actul de executare ce se prelungește în timp poate suferi întreruperi, care însă sunt firești, date de natura faptei săvârșite, fără însă ca aceste întreruperi să sisteze unitatea de contravenție.

Într-o altă interpretare<sup>8</sup>, se apreciază că faptele contravenționale care presupun cerința esențială a depășirii unui termen se consumă și se epuizează instantaneu, în momentul expirării termenului, astfel că termenul de prescripție curge de la data în care trebuia executată obligația făptuitorului.

Din punctul nostru de vedere, pentru o înțelegere cât mai corectă a diferenței dintre noțiunea de *“contravenție simplă”* și noțiunea de *“contravenție continuă”* este necesară analiza elementului material al laturei obiective a contravenției, adică acea parte a contravenției care constă în acțiunea sau inacțiunea descrisă și interzisă de norma prin care este stabilită contravenția, în sensul identificării situațiilor în care elementul material cunoaște o evoluție temporală.

<sup>5</sup> Daneș, Ș. – *Drept penal - Partea generală*, Ed. Sylvi, București, 2000, p. 155

<sup>6</sup> Daneș, Ș. – *Op. cit.*, p. 157

<sup>7</sup> Lăcrița-Grigorie, N. – *“Data săvârșirii faptei” și “data constatării faptei”, elemente în funcție de care se stabilește termenul de prescripție și se aplică amenzi*, [www.legestart.ro](http://www.legestart.ro)

<sup>8</sup> Hotca, M., A. – *Op. cit.*, p. 234

Astfel, potrivit unei aprecieri oficiale, *contravenția continuă poate fi definită ca fiind cea formă a unității naturale contravenționale care constă în prelungirea în timp a elementului material (acțiunii sau inacțiunii) și a procesului de producere a rezultatului, până la un moment viitor consumării, când activitatea contravențională este oprită datorită unei energii care a declanșat activitatea.*<sup>9</sup>

Identificarea acestui tip de contravenție trebuie să pornească de la modul de exprimare al legiuitorului care, în momentul în care stabilește elementul material în cadrul normei de reglementare a contravenției, trebuie să exprime *verbum regens* o acțiune sau inacțiune durabilă în timp. În cazul contravenției continue, procesul de încălcare a dispoziției legale reprezintă o extensie în timp a actelor materiale care prelungesc elementul material, acte materiale ce nu pot avea independență juridică, ci numai împreună pot forma unitatea de contravenție.

De asemenea, *momentul consumativ al contravenției continue* are loc la data la care este realizată latura obiectivă a faptei, dar *epuizarea* acesteia va avea loc la o altă dată, respectiv când dinamica contravențională s-a sfârșit.

În acest sens, cu titlu de exemplu, menționăm faptul că jurisprudența națională a reținut ca fiind contravenții continue: inserarea unei clauze de neconcurență în cadrul unui contract de societate încheiat între întreprinderi, clauză ce are ca obiect sau ca efect împiedicarea, restrângerea ori denaturarea concurenței pe piața românească sau pe o parte a acesteia<sup>10</sup>, ori nerespectarea normelor privind activitățile de colectare și evacuare a deșeurilor menajere<sup>11</sup>.

În ceea ce privește *contravenția simplă*, raportându-ne la considerentele prezentate anterior și folosind argumentul logic de interpretare a normelor juridice *per a contrario*, reiese faptul că elementul material al contravenției simple, reprezentat de acțiunea sau inacțiunea interzisă de norma ce prevede contravenția, se consumă instant, iar acest moment coincide cu momentul epuizării acesteia.

Având în vedere cele prezentate anterior, concluzionăm prin a susține că fapta de nedepunere în termen a declarațiilor fiscale, întrucât presupune cerința esențială a depășirii unui termen, reprezintă *contravenții ce se consumă și se epuizează instantaneu*, acțiunea sau inacțiunea ce reprezintă elementul material al contravenției, nefiind de natură să dureze în timp, având astfel caracteristica unei contravenții simple.

Mai mult de atât, în soluționarea problemei în discuție, apreciem că își găsește aplicabilitatea și argumentul logico-juridic de interpretare *ad absurdum*. Avem în vedere că a accepta că fapta de nedepunere a declarațiilor fiscale, pe parcursul a mai multor luni de zile, ar reprezenta o extensie în timp a aceluiași act material născut în baza aceleiași rezoluțiuni contravenționale, ar conduce la concluzia că, pentru a putea aplica sancțiunea amenzii contravenționale, este necesar să înceteze acțiunea de săvârșire a faptei, întrucât contravenția continuă este descrisă ca o succesiune de fapte contravenționale care dăinuie un timp până la intrarea în legalitate a contravenientului, neexistând posibilitatea aplicării amenzii contravenționale imediat după expirarea termenului stabilit de norma legală, deși fapta de nedepunere a declarațiilor se consumă instant, or, un astfel de raționament ar fi contrar rațiunilor avute de legiuitor la instituirea prescripției, nemaiputând fi astfel aplicabil principiul inevitabilității răspunderii contravenționale.

De asemenea, mergând pe considerentele potrivit cărora fapta contribuabilului de nedepunere a declarațiilor fiscale pe parcursul mai multor luni succesive constituie contravenție conti-

<sup>9</sup> *Raportul special privind sancțiunile aplicate conducătorilor de vehicule, în baza Ordonanței Guvernului nr. 15/2002 privind aplicarea tarifului de utilizare și a tarifului de trecere pe rețeaua de drumuri naționale din România, cu modificările și completările ulterioare, întocmit de Avocatul Poporului, p. 11*

<sup>10</sup> *Decizia nr. 4167/2008 a ICCJ – Secția de contencios administrativ și fiscal în dosarul nr. 4636/1/2008 și Decizia nr. 2673/2005 a ICCJ – Secția de contencios administrativ și fiscal privind încălcarea prevederilor art. 5 din Legea concurenței nr. 21/1996*

<sup>11</sup> *Decizia nr. R/2013 a Tribunalului Cluj – Secția mixtă de contencios administrativ și fiscal, de conflicte de muncă și asigurări de muncă, privind încălcarea dispozițiilor prevăzute de art. 1, pct. 10 din Hotărârea Consiliului Local nr. 191/2009*

## PUNCTE DE VEDERE

nuă și se aplică o singură amendă contravențională pentru săvârșirea acestei fapte, raportat la fapta contribuabilului de nedepunere a declarațiilor fiscale într-o singură lună, apreciem că se creează o situație de discriminare și încurajare la neconformare a depunerii declarațiilor fiscale, de către contribuabili, la termenele prevăzute de lege.

În acest sens, precizăm faptul că prin discriminare se înțelege tratamentul diferit și nejustificat aplicat persoanelor aflate într-o situație similară, or, potrivit argumentului logic de interpretare a normelor juridice *per a contrario*, persoanelor aflate în situații diferite (în speță, contribuabilul care nu își îndeplinește obligația de depunere a declarației fiscale într-o lună, raportat la contribuabilul care nu și-a îndeplinit obligația de depunere a declarației fiscale pe parcursul mai multor luni succesive) este normal să li se aplice și un tratament diferit.

O altă problemă ridicată de calificarea faptei de nedepunere a declarațiilor fiscale, ca fiind o contravenție simplă sau continuă, este momentul la care începe să curgă termenul de prescripție de 6 luni, stabilit de art. 13 din Ordonanța Guvernului nr. 2/2001.

În acest sens, dacă acceptăm ca idee corectă raționamentul potrivit căruia fapta de nedepunere a declarațiilor fiscale este o contravenție continuă și tratăm acțiunea de nedepunere lunară a declarațiilor fiscale ca fiind acte materiale ale săvârșirii aceleiași contravenții, fiind condiționați, în aplicarea termenului de prescripție de 6 luni, de data încetării săvârșirii faptei, dată care există posibilitatea să nu poată fi determinată în timp, o astfel de interpretare ar duce la aprecierea că aceste contravenții sunt imprescriptibile, ceea ce ar fi contrar rațiunilor avute în vedere de legiuitor la instituirea sancțiunii contravenționale și a termenului de prescripție a aplicării sancțiunii.

O altă abordare ar putea consta în faptul că, pentru a putea califica fapta de nedepunere a declarațiilor fiscale ca și contravenție continuă, este necesar să ne raportăm la reglementările privind dreptul organului fiscal de a stabili, din oficiu, obligații fiscale. Astfel, art. 110 alin. (1) din Codul de procedură fiscală prevede că dreptul organului fiscal de a stabili, din oficiu, obligații fiscale se prescrie în termen de 5 ani, cu excepția cazului în care legea dispune altfel, iar potrivit alineatului următor al aceluiași articol, termenul de prescripție al dreptului prevăzut anterior începe să curgă de la data de 1 iulie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală, dacă legea nu dispune altfel. Ca urmare, în cazul în care dreptul de creanță fiscală și obligația cor relativă se nasc, spre exemplu, în anul în curs, termenul de prescripție al dreptului organului fiscal de a stabili aceste obligații se naște începând cu data de 1 ianuarie a anului următor. Raportând această situație la dispozițiile art. 13 alin. (2) din Ordonanța Guvernului nr. 2/2001 și presupunând că fapta de nedepunere a declarațiilor fiscale este contravenție continuă, reiese că pentru a putea aplica amenda contravențională prevăzută de art. 336 alin. (1) lit. b) din Codul de procedură fiscală este necesar să înceteze săvârșirea faptei de nedepunere a declarațiilor fiscale (în speță să înceteze inacțiunea contravenientului/contribuabilului). Or, coroborând aceste prevederi, respectiv cele privind termenul de prescripție de 5 ani al organului fiscal de a stabili obligații fiscale, cu cele care stabilesc un termen de prescripție a faptei, de 6 luni de la data încetării săvârșirii acesteia, se desprinde următoarea întrebare: *Mai are posibilitatea organul constatator să aplice o amendă contravențională pentru fapta de nedepunere a declarațiilor fiscale, ce durează în timp, pe o perioadă mai lungă de 5 ani, în condițiile în care dreptul organului fiscal de a stabili obligațiile fiscale s-a prescris? Sau termenul de prescripție, de 6 luni de la data încetării săvârșirii faptei, se aplică în cadrul termenului fiscal de 5 ani, limitând astfel în timp sancționarea faptei de nedepunere a declarațiilor fiscale?*

Luând în considerare cele prezentate anterior, în opinia noastră, prin actuala formulare a art. 13 alin. (2) din Ordonanța Guvernului nr. 2/2001 nu se respectă unul din principiile răspunderii contravenționale, și anume principiul inevitabilității acesteia, potrivit căruia restabilirea ordinii sociale ca urmare a săvârșirii unei contravenții este un efect de neevitat. Mai mult de atât, apreciem faptul că prin modificarea adusă de *Legea nr. 76/2012*<sup>12</sup> pentru punerea în aplicare a

<sup>12</sup> *Legea nr. 76/24.05.2012 pentru punerea în aplicare a Legii nr. 134/2010 privind Codul de procedură civilă* (M.O. nr. 365/30.05.2012), cu modificările și completările ulterioare

*Legii nr. 134/2010 privind Codul de procedură civilă*, prin care la art. 41 pct. 2 se dispune modificarea textului art. 13 alin. (2) din Ordonanța Guvernului nr. 2/2001, în sensul înlocuirii sintagmei “*de la data constatării faptei*” cu sintagma “*de la data încetării săvârșirii faptei*”, este de natură să confere normei (*n.n. în forma modificată*) un caracter cel puțin discutabil/echivoc, care poate conduce chiar la ineficacitatea aplicării prescrierii amenzii contravenționale.

Pe cale de consecință, pentru evitarea evidentelor inconveniente în aplicarea amenzilor contravenționale, *de lege ferenda*, apreciem necesară și oportună completarea legislației din domeniul juridic al contravențiilor, în sensul stabilirii unor criterii exacte de delimitare a contravenției simple față de contravenția continuă.

Completarea legislativă propusă, dincolo de necesitatea reprezentată de clarificarea aspectelor la care ne-am referit anterior în procesul de aplicare a normei și, pe cale de consecință, de diminuare a numărului litigiilor pe care le generează, ar reprezenta, în mod evident și un act de restabilire a ordinii sociale ca urmare a săvârșirii unei contravenții, respectându-se astfel scopul dreptului contravențional.

**Stimați cititori,**

vă facem cunoscută apariția următorului act normativ:

***Hotărârea Guvernului nr. 395/02.06.2016  
pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare  
a prevederilor referitoare la atribuirea contractului  
de achiziție publică/acordului-cadru din Legea nr. 98/2016  
privind achizițiile publice***

(M.O. nr. 423/06.06.2016)

**Redacția**