

ASPECTE PRIVIND PUNEREA ÎN EXECUTARE DE CĂTRE ORGANUL FISCAL DE EXECUTARE A LATURII CIVILE DINTR-O HOTĂRÂRE PENALĂ

Sebastian IORDACHE – Consilier superior
Ministerul Finanțelor

Prin prezentul articol urmărim să supunem analizei chestiuni de procedură fiscală ivite cu ocazia recuperării prejudiciului stabilit pe latura civilă de instanța penală printr-o hotărâre definitivă într-un dosar de evaziune fiscală.

Concret, în faza de executare silită a dispozitivului hotărârii judecătorești, în speță obligații de natură fiscală, aspectele problematice avute în vedere se referă, pe de o parte, la data de la care se calculează accesoriile dispuse de instanță, aferente debitului principal stabilit în baza administrării materialului probator din dosarul cauzei și, pe de altă parte, la data de la care curge termenul de prescripție a dreptului organului fiscal de a cere executarea silită.

La nivelul celor în drept să pună în executare dispozitivul hotărârii penale sub aspectul laturii civile, au existat opinii diferite asupra problemelor procedural fiscale ivite în faza de executare silită.

Cu titlu prealabil, facem câteva precizări cu referire la procedura de executare silită, după cum aceasta este reglementată prin Codul de procedură fiscală¹. Din cuprinsul dispozițiilor art. 220-227 din actul normativ menționat, incidente în cauză, reținem spre edificare următoarele aspecte:

În cazul în care debitorul nu își plătește de bunăvoie obligațiile fiscale datorate, organul fiscal competent, pentru stingerea acestora, procedează la acțiuni de executare silită. Executarea silită a creanțelor fiscale se efectuează în temeiul unui titlu executoriu.

În titlul executoriu emis de organul de executare silită se înscriu creanțele fiscale, principale și accesorii, neachitate la scadență, stabilite și individualizate în titluri de creanță fiscală întocmite și comunicate, precum și creanțele bugetare individualizate în alte înscrisuri care constituie titluri executorii. Titlul executoriu emis de organul de executare silită competent conține, pe lângă elementele prevăzute în cazul actului administrativ fiscal, cuantumul și natura sumelor datorate și neachitate, descrierea titlului de creanță sau a înscrisului care constituie titlu executoriu, precum și temeiul legal al puterii executorii a titlului. Executarea silită se poate întinde asupra veniturilor și bunurilor proprietate a debitorului, urmăribile potrivit legii, iar valorificarea acestora se efectuează numai în măsura necesară pentru realizarea creanțelor fiscale și a cheltuielilor de executare.

Cu referire la accesoriile de natură fiscală, care fac obiectul prezentului articol, facem precizarea că acestea sunt definite prin dispozițiile Codului de procedură fiscală:

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.

Penalitate de întârziere reprezintă obligația fiscală accesorie reprezentând sancțiunea pentru neachitarea la scadență de către debitor a obligațiilor fiscale principale.

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

Penalitate de nedeclarare reprezintă obligația fiscală accesorie reprezentând sancțiunea pentru nedeclararea sau declararea incorectă, în declarații de impunere, a impozitelor, taxelor și contribuțiilor sociale.

Majorare de întârziere reprezintă obligația fiscală accesorie reprezentând echivalentul prejudiciului creat titularului creanței fiscale principale, precum și sancțiunea, ca urmare a neachitării la scadență, de către debitor, a obligațiilor fiscale principale.

Sub aspectul stabilirii datei de la care se calculează accesoriile fiscale incidente cu efect direct asupra cuantumului reținut, inclusiv la nivelul instanțelor judecătorești, s-a constatat o divergență de opinii, ceea ce a determinat intervenția instanței supreme prin promovarea unui recurs în interesul legii.

În acest context, vom face abstracție de alte puncte de vedere emise de organele fiscale implicate, limitându-ne la a prezenta cele reținute prin considerentele deciziei instanței supreme în cadrul procedurii menționate anterior, care odată publicată în Monitorul Oficial a devenit obligatorie pentru instanțele de judecată, și, în egală măsură, pentru organele de executare care nu pot face abstracție de aceasta.

Astfel, în dosarul nr. 14/2015 aflat pe rolul Completului competent să judece recursul în interesul legii al instanței supreme, obiectul cauzei l-a constituit lipsa unui punct de vedere unitar cu privire la modul de soluționare a laturii civile în cauzele penale având ca obiect infracțiuni de evaziune fiscală prevăzute în Legea nr. 241/2005², context în care s-a arătat că în practica judiciară s-au conturat două opinii:

Într-o primă orientare a practicii, majoritară, instanțele, pronunțând condamnarea inculpaților pentru săvârșirea infracțiunilor de evaziune fiscală prevăzute în Legea nr. 241/2005, i-au obligat pe aceștia la plata către statul român, reprezentat prin Agenția Națională de Administrare Fiscală, a debitului principal datorat, la care s-au adăugat obligații fiscale accesorii, constând fie din dobânda calculată până la achitarea integrală a acesteia, plus penalitățile de întârziere aferente, fie din majorări de întârziere. În susținerea acestui punct de vedere s-au avut în vedere dispozițiile art. 120, 120¹ și 124¹ din Codul de procedură fiscală, în raport cu care s-a apreciat că inculpații condamnați pentru săvârșirea infracțiunilor de evaziune fiscală urmează să suporte și plata obligațiilor fiscale accesorii sumei datorate - respectiv dobânzi, penalități și majorări de întârziere, începând de la data scadenței până la achitarea efectivă a debitului, în baza principiului reparării integrale a prejudiciului ce guvernează materia răspunderii civile delictuale.

Într-o a doua orientare a practicii, minoritară, instanțele au dispus obligarea inculpaților condamnați pentru săvârșirea infracțiunilor de evaziune fiscală prevăzute în Legea nr. 241/2005 la plata debitului principal datorat, la care s-a adăugat dobânda legală aferentă acestuia, calculată până la achitarea sa integrală. Aceste instanțe au apreciat că în sarcina inculpaților nu pot fi reținute dobânzile, majorările și penalitățile de întârziere prevăzute de Codul de procedură fiscală, întrucât singurele sume ce pot însoți creanța principală sunt cele corespunzătoare dobânzii legale, în considerarea dispozițiilor art. 1.088 din Codul civil (1864). S-a apreciat, totodată, că în caz contrar s-ar încălca principiul egalității persoanelor în fața legii și autorităților publice, consfințit de Constituție³ și de Legea nr. 304/2004⁴ privind organizarea judiciară, republicată, cu modificările și completările ulterioare, cât timp unei categorii aparte de creditori - în speță, statul român - i s-ar recunoaște dreptul de a obține plata unor sume diferite față de cele ce se acordă în mod obișnuit, în cadrul procesului penal.

² *Legea nr. 241/15.07.2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale* (M.O. nr. 672/27.07.2005), cu modificările și completările ulterioare

³ *Constituția României din 21.11.1991*, republicată (M.O. nr. 767/31.10.2003)

⁴ *Legea nr. 304/28.06.2004 privind organizarea judiciară*, republicată (M.O. nr. 827/13.09.2005), cu modificările și completările ulterioare, act normativ abrogat prin Legea nr. 304/15.11.2022 privind organizarea judiciară (M.O. nr. 1.104/16.11.2022), cu modificările și completările ulterioare

Astfel, supunând analizei cele două opinii conturate în practica instanțelor, Înalta Curte de Casație și Justiție stabilește că problema de drept ce urmează a fi dezlegată în cadrul recursului în interesul legii este aceea dacă în cazul infracțiunilor de evaziune fiscală reglementate de Legea nr. 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările ulterioare, soluționarea laturii civile se face potrivit dispozițiilor legii civile, respectiv Codului civil⁵, sau conform prevederilor Codului de procedură fiscală, ca lege specială. Pentru rezolvarea acestei probleme, instanța supremă a considerat că trebuie avute în vedere două categorii de argumente, pe de o parte, cele care vizează natura infracțiunii, respectiv scopul incriminării infracțiunii de evaziune fiscală, și, pe de altă parte, argumente ce rezultă din aplicarea raportului dintre legea generală - legea specială.

În baza unui raționament logico-juridic, instanța supremă a tranșat chestiunea de drept supusă analizei și a dispus prin dispozitivul Deciziei nr. 17/2015⁶ că, în interpretarea și aplicarea unitară a dispozițiilor art. 19 din Codul de procedură penală⁷, *în cauzele penale având ca obiect infracțiunile de evaziune fiscală prevăzute în Legea nr. 241/2005, instanța, soluționând acțiunea civilă, dispune obligarea inculpatului condamnat pentru săvârșirea acestor infracțiuni la plata sumelor reprezentând obligația fiscală principală datorată și la plata sumelor reprezentând obligațiile fiscale accesorii datorate, în condițiile Codului de procedură fiscală.*

În ceea ce privește cel de-al doilea aspect supus analizei, respectiv data de la care curge termenul de prescripție a dreptului organului fiscal de a cere executarea silită, indicăm, în acest caz, Decizia nr. 1/2019⁸ a Înaltei Curți de Casație și Justiție - Completul pentru dezlegarea unor chestiuni de drept.

Prin această decizie, instanța supremă respinge, ca inadmisibilă, sesizarea formulată de Tribunalul București - Secția a V-a civilă în Dosarul nr. 13.382/4/2017, referitoare la pronunțarea unei hotărâri prealabile vizând interpretarea dispozițiilor art. 91 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003⁹ privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare (art. 110 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare) și a dispozițiilor art. 131 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 (art. 215 din Legea nr. 207/2015), în sensul de a stabili dacă, în ipoteza în care s-a dispus o condamnare pentru evaziune fiscală și obligarea condamnatului la plata sumelor datorate bugetului de stat (debit principal și accesorii), prescripția dreptului de a stabili obligațiile

⁵ *Legea nr. 287/17.07.2009 privind Codul civil*, republicată (M.O. nr. 505/15.07.2011), cu modificările și completările ulterioare

⁶ *Decizia Înaltei Curți de Casație și Justiție nr. 17/05.10.2015 - Completul pentru dezlegarea unor chestiuni de drept - privind examinarea recursului în interesul legii declarat de procurorul general al Parchetului de pe lângă Înalta Curte de Casație și Justiție privind modul de soluționare a laturii civile în cazul condamnării inculpaților pentru infracțiuni de evaziune fiscală prevăzute în Legea nr. 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările ulterioare, în sensul de a lămuri dacă, dezlegând acțiunea civilă, instanța urmează a dispune obligarea inculpatului condamnat pentru săvârșirea acestor infracțiuni fie la plata sumelor reprezentând obligația fiscală principală datorată și la plata sumelor reprezentând obligațiile fiscale accesorii datorate, în condițiile Codului de procedură fiscală, fie la plata sumelor constând în creanța principală datorată și la plata dobânzii legale aferente, potrivit art. 1.088 din Codul civil* (M.O. nr. 875/23.11.2015)

⁷ *Legea nr. 135/01.07.2010 privind Codul de procedură penală* (M.O. nr. 486/15.07.2010), cu modificările și completările ulterioare

⁸ *Decizia Înaltei Curți de Casație și Justiție nr. 1/14.01.2019 - Completul pentru dezlegarea unor chestiuni de drept - privind examinarea sesizării formulate de Tribunalul București - Secția a V-a civilă, în Dosarul nr. 13.382/4/2017, privind pronunțarea unei hotărâri prealabile* (M.O. nr. 136/20.02.2019), <https://www.iccj.ro/2019/01/14/decizia-nr-1-din-14-ianuarie-2019-2/>

⁹ *Ordonanța Guvernului nr. 92/24.12.2003 privind Codul de procedură fiscală*, republicată (M.O. nr. 513/31.07.2007), cu modificările și completările ulterioare, act normativ abrogat prin Legea nr. 207/2015

fiscale și prescripția dreptului de a cere executarea silită curg de la data săvârșirii faptelor sau de la data rămânerii definitive a hotărârii de condamnare.

Însă, aspectul de reținut, cu relevanță în cazul nostru, îl reprezintă considerentul 44 din hotărârea Înaltei Curți de Casație și Justiție, potrivit căruia, cu referire la prescripția dreptului de a cere executarea silită a creanței fiscale, *este evident că momentul de început al cursului termenului prescripției nu poate fi condiționat nicidecum de data săvârșirii faptei care a generat creanța a cărei executare silită este în discuție, ci trebuie raportat la titlul executoriu, ce permite organului fiscal să procedeze la executarea silită a debitorului său.*

Facem precizarea că, potrivit dispozițiilor art. 215 alin. (1) din Codul de procedură fiscală, *dreptul organului de executare silită de a cere executarea silită a creanțelor fiscale se prescrie în termen de 5 ani de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care a luat naștere acest drept.*

În egală măsură, potrivit art. 218 alin. (1) din același act normativ se prevede că *dacă organul de executare silită constată împlinirea termenului de prescripție a dreptului de a cere executarea silită a creanțelor fiscale, acesta va proceda la încetarea măsurilor de realizare și la scăderea acestora din evidența creanțelor fiscale.*

Activitatea de punere în executare a unei hotărâri judecătorești de către organele de executare constituie un proces de cele mai multe ori complex care generează diverse situații neprevăzute ce depășesc cadrul legislației fiscale specifice, necesitând în vederea identificării unei soluții recurgerea la dispoziții legale dintr-o sferă mai largă de natură civilă și chiar penală.

De asemenea, se ivesc nu arareori aspecte problematice în desfășurarea procedurii de executare silită care nu își găsesc o rezolvare satisfăcătoare și cvasiunanim acceptată decât prin intervenția instanței supreme chemate să dezlege chestiuni de drept în mod definitiv și obligatoriu pentru cei implicați în faza de executare silită a creanțelor bugetare.

Bibliografie:

1. *Legea nr. 241/15.07.2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale* (M.O. nr. 672/27.07.2005), cu modificările și completările ulterioare
2. *Legea nr. 134/01.07.2010 privind Codul de procedură civilă*, republicată (M.O. nr. 247/10.04.2015), cu modificările și completările ulterioare
3. *Legea nr. 207/20.07.2015 privind Codul de procedură fiscală* (M.O. nr. 547/23.07.2015), cu modificările și completările ulterioare
4. *Decizia Înaltei Curți de Casație și Justiție nr. 17/05.10.2015 - Completul pentru dezlegarea unor chestiuni de drept - privind examinarea recursului în interesul legii declarat de procurorul general al Parchetului de pe lângă Înalta Curte de Casație și Justiție privind modul de soluționare a laturii civile în cazul condamnării inculpaților pentru infracțiuni de evaziune fiscală prevăzute în Legea nr. 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările ulterioare, în sensul de a lămuri dacă, dezlegând acțiunea civilă, instanța urmează a dispune obligarea inculpatului condamnat pentru săvârșirea acestor infracțiuni fie la plata sumelor reprezentând obligația fiscală principală datorată și la plata sumelor reprezentând obligațiile fiscale accesorii datorate, în condițiile Codului de procedură fiscală, fie la plata sumelor constând în creanța principală datorată și la plata dobânzii legale aferente, potrivit art. 1.088 din Codul civil* (M.O. nr. 875/23.11.2015)
5. *Decizia Înaltei Curți de Casație și Justiție nr. 1/14.01.2019 - Completul pentru dezlegarea unor chestiuni de drept - privind examinarea sesizării formulate de Tribunalul București - Secția a V-a civilă, în Dosarul nr. 13.382/4/2017, privind pronunțarea unei hotărâri prealabile* (M.O. nr. 136/20.02.2019), <https://www.iccj.ro/2019/01/14/decizia-nr-1-din-14-ianuarie-2019-2/>