

DECIZIE Nr. 21/2017 din 6 noiembrie 2017
EMITENT: ÎNALTA CURTE DE CASAȚIE ȘI JUSTIȚIE - COMPLETUL COMPETENT SĂ JUDECE
RECURSUL ÎN INTERESUL LEGII
PUBLICATĂ ÎN: MONITORUL OFICIAL NR. 1024 din 27 decembrie 2017

ÎNALTA CURTE DE CASAȚIE ȘI JUSTIȚIE
COMPLETUL COMPETENT SĂ JUDECE RECURSUL ÎN INTERESUL LEGII

DECIZIA Nr. 21
din 6 noiembrie 2017

Dosar nr. 2.297/1/2017

Ilie Iulian Dragomir - vicepreședintele Înaltei Curți de Casație și Justiție, președintele completului
Mirela Sorina Popescu - președintele Secției penale
Lavinia Curelea - președintele delegat al Secției I civile
Eugenia Voicheci - președintele Secției a II-a civile
Ionel Barbă - președintele Secției de contencios administrativ și fiscal
Dan Andrei Enescu - judecător la Secția penală
Lavinia Valeria Lefterache - judecător la Secția penală
Ștefan Pistol - judecător la Secția penală
Rodica Aida Popa - judecător la Secția penală
Aurel Gheorghe Ilie - judecător la Secția penală
Constantin Epure - judecător la Secția penală
Florentina Dragomir - judecător la Secția penală
Ioana Bogdan - judecător la Secția penală
Luciana Mera - judecător la Secția penală
Francisca Maria Vasile - judecător la Secția penală
Lucia Tatiana Rog - judecător la Secția penală
Săndel Lucian Macavei - judecător la Secția penală
Silvia Cerbu - judecător la Secția penală
Geanina Cristina Arghir - judecător la Secția penală
Bianca Elena Țândărescu - judecător la Secția I civilă
Nicoleta Țândăreanu - judecător la Secția I civilă
Minodora Condoiu - judecător la Secția a II-a civilă
Roxana Popa - judecător la Secția a II-a civilă
Iuliana Măiereanu - judecător la Secția de contencios administrativ și fiscal
Veronica Năstăsie - judecător la Secția de contencios administrativ și fiscal

Completul competent să judece recursul în interesul legii ce formează obiectul Dosarului nr. 2.297/1/2017 este constituit conform prevederilor art. 473 alin. (1) din Codul de procedură penală, art. 27[^]1 și art. 27[^]2 alin. (1) din Regulamentul privind organizarea și funcționarea administrativă a Înaltei Curți de Casație și Justiție, republicat, cu modificările și completările ulterioare.

Ședința este prezidată de către vicepreședintele Înaltei Curți de Casație și Justiție, domnul judecător Ilie Iulian Dragomir.

Procurorul general al Parchetului de pe lângă Înalta Curte de Casație și Justiție este reprezentat de doamna procuror Marinela Mincă, procuror șef al Biroului de reprezentare, Serviciul judiciar penal, Secția juridică din cadrul Parchetului de pe lângă Înalta Curte de Casație și Justiție.

La ședința de judecată participă doamna magistrat-asistent Adina Andreea Ciuhan Teodoru, desemnată în conformitate cu dispozițiile art. 27[^]6 din Regulamentul privind organizarea și funcționarea administrativă al Înaltei Curți de Casație și Justiție, republicat, cu modificările și completările ulterioare.

Magistratul-asistent referă cu privire la faptul că la dosar a fost depus raportul întocmit de judecătorul-raportor, acesta fiind comunicat tuturor membrilor completului de judecată.

Înalta Curte de Casație și Justiție - Completul competent să judece recursul în interesul legii a luat în examinare sesizarea Parchetului de pe lângă Înalta Curte de Casație și Justiție cu privire la încadrarea juridică a faptei de evidențiere, în actele contabile sau în alte documente legale, a cheltuielilor care nu au la bază operațiuni reale ori evidențierea altor operațiuni fictive, în ipoteza înregistrării unor facturi fiscale și chitanțe de plată întocmite în fals în numele unor societăți comerciale care nu recunosc tranzacțiile sau care au avut în perioada funcționării comportamentul fiscal asemănător societăților comerciale tip "fantomă", în scopul sustragerii de la îndeplinirea obligațiilor fiscale; respectiv cu privire la raportul dintre infracțiunea de evaziune fiscală prevăzută de art. 9 alin. (1) lit. c) din Legea nr. 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările ulterioare (denumită în continuare Legea nr. 241/2005) și infracțiunile de fals în înscrisuri sub semnătură privată și uz de fals, prevăzute de art. 322 și art. 323 din Codul penal.

Reprezentantul procurorului general al Parchetului de pe lângă Înalta Curte de Casație și Justiție, doamna procuror Marinela Mincă, a arătat că examenul hotărârilor judecătorești reliefează existența a două orientări jurisprudențiale cu privire la problema de drept supusă judecătii.

Într-o orientare a practicii (minoritară), instanțele au apreciat că fapta de a înregistra în evidențele contabile operațiuni comerciale nereale/fictive în baza unor facturi fiscale și chitanțe de plată întocmite în fals în numele unor societăți comerciale care nu recunosc tranzacțiile sau care au avut comportamentul fiscal asemănător societăților comerciale tip "fantomă", în scopul sustragerii de la îndeplinirea obligațiilor fiscale, întrunește elementele constitutive ale infracțiunii de evaziune fiscală, prevăzută de art. 9 alin. (1) lit. c) din Legea nr. 241/2005 și ale infracțiunii de fals în înscrisuri sub semnătură privată/uz de fals, prevăzute de art. 322 și art. 323 din Codul penal, aflate în concurs real.

Într-o a doua orientare a practicii (majoritară) s-a apreciat că fapta de evidențiere în actele contabile sau în alte documente legale a cheltuielilor care nu au la bază operațiuni reale ori evidențierea altor operațiuni fictive, în ipoteza înregistrării unor facturi fiscale și chitanțe de plată întocmite în fals în numele unor societăți comerciale care nu recunosc tranzacțiile sau care au avut în perioada funcționării comportamentul fiscal asemănător societății comerciale tip "fantomă", constituie infracțiunea complexă de evaziune fiscală prevăzută de art. 9 alin. (1) lit. c) din Legea nr. 241/2005.

Apreciind a doua orientare a practicii ca fiind cea care corespunde intenției legiuitorului, doamna procuror Marinela Mincă a arătat, în esență, că elementul material al infracțiunii de evaziune fiscală prevăzute de art. 9 alin. (1) lit. c) din Legea nr. 241/2005 reprezintă o formă particulară de fals în înscrisuri sub semnătură privată (falsificarea materială, prin contrafacere sau alterare ori falsificarea intelectuală, prin atestarea unor fapte sau împrejurări necorespunzătoare adevărului ori prin omisiunea intenționată de a insera date sau împrejurări) a unor înscrisuri sub semnătură privată (chitanțe, facturi), înscrisuri falsificate care sunt folosite pentru producerea unor consecințe juridice particulare, respectiv sustragerea de la îndeplinirea obligațiilor fiscale.

Prin urmare, în ipoteza în discuție rezultă că încălcarea obligației de a evidenția în contabilitate toate operațiunile economico-financiare cu relevanță contabilă și fiscală, prin îndeplinirea acesteia de manieră nereală sau fictivă, constituie infracțiunea de evaziune fiscală în modalitatea prevăzută de art. 9 alin. (1) lit. c) din Legea nr. 241/2005.

ÎNALTA CURTE DE CASAȚIE ȘI JUSTIȚIE ,

deliberând asupra recursului în interesul legii, constată următoarele:

1. Problema de drept care a generat practica neunitară

Prin recursul în interesul legii formulat de către procurorul general al Parchetului de pe lângă Înalta Curte de Casație și Justiție s-a susținut că în practica judiciară națională nu există un punct de vedere unitar cu privire la încadrarea juridică a faptei de evidențiere, în actele contabile sau în alte documente legale, a cheltuielilor care nu au la bază operațiuni reale ori evidențierea altor operațiuni fictive, în ipoteza înregistrării unor facturi fiscale și chitanțe de plată întocmite în fals în numele unor societăți comerciale care nu recunosc tranzacțiile sau care au avut în perioada funcționării comportamentul fiscal asemănător societăților comerciale tip "fantomă", în scopul

sustragerii de la îndeplinirea obligațiilor fiscale; respectiv a raportului dintre infracțiunea de evaziune fiscală prevăzută de art. 9 alin. (1) lit. c) din Legea nr. 241/2005 și infracțiunile de fals în înscrisuri sub semnătură privată și uz de fals, prevăzute de art. 322 și art. 323 din Codul penal.

Problematika juridică născută ar decurge din evidențierea a două orientări jurisprudențiale în materie.

2. Soluțiile pronunțate de instanțele judecătorești

2.1. Într-o primă orientare, a practicii, instanțele au apreciat că fapta de a înregistra în evidențele contabile operațiuni comerciale nereale/fictive în baza unor facturi fiscale și chitanțe de plată întocmite în fals în numele unor societăți comerciale care nu recunosc tranzacțiile sau care au avut comportamentul fiscal asemănător societăților comerciale tip "fantomă", în scopul sustragerii de la îndeplinirea obligațiilor fiscale, întrunește elementele constitutive ale infracțiunii de evaziune fiscală, prevăzută de art. 9 alin. (1) lit. c) din Legea nr. 241/2005 și ale infracțiunii de fals în înscrisuri sub semnătură privată/uz de fals, prevăzute de art. 322 și art. 323 din Codul penal, aflate în concurs real.

În susținerea acestui punct de vedere s-a apreciat că latura obiectivă a celor două infracțiuni este diferită, întrucât în cazul evaziunii fiscale presupune evidențierea în actele contabile sau în alte documente legale a cheltuielilor care au la bază operațiuni nereale ori evidențierea altor operațiuni fictive, în timp ce în cazul infracțiunilor de fals în înscrisuri sub semnătură privată și uz de fals, prevăzute de art. 322 și art. 323 din Codul penal presupune falsificarea unui înscris sub semnătură privată sau folosirea unui asemenea înscris cunoscând că este fals, în vederea producerii unor consecințe juridice (sustragerea de la plata obligațiilor fiscale).

Prin urmare, sub aspectul elementului material, completarea unei facturi fiscale cu date necorespunzătoare adevărului semnifică alterarea înscrisului prin consemnarea unei operațiuni comerciale care nu există sau nu corespunde realității de natură să producă consecințe juridice, respectiv sustragerea de la plata unor sume datorate bugetului de stat.

2.2. Într-o a doua orientare a practicii s-a apreciat că fapta de evidențiere în actele contabile sau în alte documente legale a cheltuielilor care nu au la bază operațiuni reale ori evidențierea altor operațiuni fictive, în ipoteza înregistrării unor facturi fiscale și chitanțe de plată întocmite în fals în numele unor societăți comerciale care nu recunosc tranzacțiile sau care au avut în perioada funcționării comportamentul fiscal asemănător societății comerciale tip "fantomă", constituie infracțiunea complexă de evaziune fiscală prevăzută de art. 9 alin. (1) lit. c) din Legea nr. 241/2005. S-a reținut că în conținutul complex al laturii obiective a acestei infracțiuni sunt absorbite și infracțiunile de fals în înscrisuri sub semnătură privată, respectiv uz de fals, fiind astfel exclusă posibilitatea reținerii unui concurs de infracțiuni, sens în care au fost invocate aspectele statuate în considerentele deciziei în interesul legii nr. 4 din data de 21 ianuarie 2008.

În sprijinul acestei opinii s-a reținut că noțiunea de cheltuieli care nu au la bază operațiuni reale desemnează operațiunile economico-financiare inexistente faptic sau juridic, dar transpuse în realitatea scriptică, iar noțiunea de operațiuni fictive desemnează ansamblul operațiunilor imaginare, definite în art. 2 lit. f) din Legea nr. 241/2005.

Prin urmare, încălcarea obligației de a evidenția în contabilitate toate operațiunile economico-financiare cu relevanță contabilă și fiscală, prin îndeplinirea acestora de manieră nereală sau fictivă, nu constituie infracțiunea de evaziune fiscală în modalitatea prevăzută de art. 9 alin. (1) lit. c) din Legea nr. 241/2005.

3. Opinia procurorului general al Parchetului de pe lângă Înalta Curte de Casație și Justiție

Procurorul general al Parchetului de pe lângă Înalta Curte de Casație și Justiție a susținut că soluția legală în materie o reprezintă încadrarea juridică a ipotezei faptice descrise exclusiv în dispozițiile art. 9 alin. (1) lit. c) din Legea nr. 241/2005.

În susținerea acestui punct s-a arătat că elementul material al infracțiunii de evaziune fiscală vizată constă în fapta de a evidenția operațiuni fictive în actele contabile sau în alte documente legale. Norma de incriminare conține și o exemplificare a verbum regens-ului care constă în evidențierea în actele/documentele menționate a unor cheltuieli care nu au la bază operațiuni reale/cheltuieli nereale. În consecință, noțiunea de operațiuni fictive include noțiunea de cheltuieli nereale, iar incriminarea operațiunilor fictive implică incriminarea cheltuielilor care nu au la bază operațiuni

reale.

Potrivit doctrinei*1), înregistrarea unor cheltuieli care nu au la bază operațiuni reale înseamnă întocmirea unor acte/documente justificative false pentru cheltuieli care nu au fost făcute sau au fost mai mici decât cele consemnate în documentele justificative, iar pe baza acestor acte justificative false se operează și în celelalte documente contabile cheltuieli nereale, cu consecința diminuării venitului net și, implicit, a obligației fiscale către stat, ceea ce, sintetic, reprezintă întocmirea unor acte false pentru cheltuieli.

*1) Al. Boroi, M. Gorunescu, I. Barbu, B. Vîrjan, Dreptul penal al afacerilor (pag. 169); B. Vîrjan, Infracțiunile de evaziune fiscală (pag. 131 - 133); C.I. Gliga, Evaziunea fiscală (pag. 105).

Jurisprudența*2) a confirmat că există infracțiunea de evaziune fiscală [prevăzută de art. 9 alin. (1) lit. c) din Legea nr. 241/2005] atunci când operațiunea fictivă este consemnată mai întâi în documentul justificativ (contract, factură, chitanță), iar apoi acest document justificativ este înregistrat în documentele de evidență contabilă (registru jurnal, jurnal de vânzări, deconturi de TVA, declarații de impozit pe venit etc.).

*2) Decizia penală nr. 272 din data de 28 ianuarie 2013, pronunțată de Înalta Curte de Casație și Justiție, Secția penală.

De asemenea, prin înregistrarea unor cheltuieli care nu au la bază operațiuni reale se înțelege întocmirea unor acte justificative false pentru cheltuieli care nu au fost făcute ori au fost mai mici decât cele consemnate în documentele justificative, iar pe baza acestor acte justificative false se operează și în celelalte documente contabile cheltuieli nereale, cu consecința diminuării venitului net și, implicit, a obligației fiscale către stat.

Aceeași concluzie se impune și din analiza art. 2 din Legea nr. 241/2005 care definește noțiunea de "operațiune fictivă" ca fiind "disimularea realității prin crearea aparenței existenței unei operațiuni care în fapt nu există".

Prin urmare, cu caracter general, se reține că operațiunea fictivă poate consta în cheltuieli pentru care nu există documente justificative, dar care sunt înregistrate în documentele legale, cheltuieli care nu au existat în realitate sau care sunt mai mari decât cele făcute în realitate, dar pentru care există documente justificative falsificate (așa cum s-a arătat mai sus), plăți fictive ale unor sume de bani din venituri, în baza unor contracte (spre exemplu, pentru achiziții de utilaje, materii prime sau alte bunuri care nu au fost primite în realitate), pentru ca după expirarea perioadei de impozitare sumele de bani să fie restituite etc.

Consecința unor asemenea operațiuni fictive o reprezintă afectarea rezultatului fiscal.

În acest context se configurează urmarea imediată a infracțiunii de evaziune fiscală [art. 9 alin. (1) lit. c) din Legea nr. 241/2005] care este comisă în scopul sustragerii de la îndeplinirea obligațiilor fiscale, respectiv crearea unei stări de pericol pentru valoarea socială ocrotită reprezentată de colectarea taxelor și impozitelor.

Deși existența infracțiunii nu este condiționată și de realizarea acestui scop, adică de existența producerii efective a unui prejudiciu bugetului de stat, în concret, prin comiterea infracțiunii menționate bugetul este prejudiciat, autorul faptei nu numai că urmărește să se sustragă de la îndeplinirea obligațiilor fiscale, dar și realizează această sustragere.

Pe de altă parte, documentul justificativ reprezintă înscrisul în care se consemnează orice operațiune patrimonială în momentul efectuării ei și care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, fiind un document legal, contabil.

Totodată, art. 2 lit. c) din Legea nr. 241/2005 definește noțiunea de "documente legale" ca fiind "documente prevăzute de Codul fiscal, Codul de procedură fiscală, Codul vamal, Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, și de reglementările elaborate pentru punerea în aplicare a acestora."

Potrivit art. 6 alin. (1) din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.

Documentele justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitate angajează răspunderea persoanelor care le-au întocmit, vizat și aprobat, precum și a celor care le-au înregistrat în contabilitate, după caz (alin. 2).

În acest context s-a susținut că unele dintre cele mai utilizate documente justificativ-contabile sunt factura, respectiv chitanța, al căror regim juridic este reglementat, de pildă, de art. 319 din Codul fiscal (Legea nr. 227/2015), Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 2.634/2015 privind documentele financiar-contabile (Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 910 din 9 decembrie 2015).

În consecință, s-a apreciat că în sensul prevăzut de art. 9 alin. (1) lit. c) din Legea nr. 241/2005, în categoria documente legale sunt incluse atât facturile, cât și chitanțele fiscale.

Din cele arătate anterior s-a concluzionat în sensul că, în ipoteza în discuție, infracțiunea de evaziune fiscală [art. 9 alin. (1) lit. c) din Legea nr. 241/2005] reprezintă o formă particulară a infracțiunii de fals în înscrisuri sub semnătură privată.

4. Raportul asupra recursului în interesul legii

Judecătorul-raportor, prin raportul întocmit în cauza privind sesizarea referitoare la interpretarea și aplicarea unitară a dispozițiilor referitoare la încadrarea juridică a faptei de evidențiere, în actele contabile sau în alte documente legale, a cheltuielilor care nu au la bază operațiuni reale ori evidențierea altor operațiuni fictive, în ipoteza înregistrării unor facturi fiscale și chitanțe de plată întocmite în fals în numele unor societăți comerciale care nu recunosc tranzacțiile sau care au avut în perioada funcționării comportamentul fiscal asemănător societăților comerciale tip "fantomă", în scopul sustragerii de la îndeplinirea obligațiilor fiscale; respectiv a raportului dintre infracțiunea de evaziune fiscală prevăzută de art. 9 alin. (1) lit. c) din Legea nr. 241/2005 și infracțiunile de fals în înscrisuri sub semnătură privată și uz de fals, prevăzute de art. 322 și art. 323 din Codul penal, a constatat că recursul în interesul legii este admisibil.

Rezumând problema de drept care a primit o soluționare diferită din partea instanțelor judecătorești, prin hotărâri judecătorești definitive, judecătorul-raportor a apreciat că soluția corectă este cea exprimată în a doua orientare a practicii, și anume că fapta de evidențiere în actele contabile sau în alte documente legale a cheltuielilor care nu au la bază operațiuni reale ori evidențierea altor operațiuni fictive, în ipoteza înregistrării unor facturi fiscale și chitanțe de plată întocmite în fals în numele unor societăți comerciale care nu recunosc tranzacțiile sau care au avut în perioada funcționării comportamentul fiscal asemănător societății comerciale tip "fantomă", constituie infracțiunea de evaziune fiscală prevăzută de art. 9 alin. (1) lit. c) din Legea nr. 241/2005.

5.1. Analiza condițiilor de admisibilitate

Sesizarea Înaltei Curți de Casație și Justiție s-a făcut de către procurorul general al Parchetului de pe lângă Înalta Curte de Casație și Justiție, în temeiul dispozițiilor art. 471 din Legea nr. 135/2010 privind Codul de procedură penală, cu modificările și completările ulterioare (denumită în continuare Codul de procedură penală).

Potrivit art. 471 din Codul de procedură penală:

"(1) Pentru a se asigura interpretarea și aplicarea unitară a legii de către toate instanțele judecătorești, procurorul general al Parchetului de pe lângă Înalta Curte de Casație și Justiție, din oficiu sau la cererea ministrului justiției, colegiul de conducere al Înaltei Curți de Casație și Justiție sau colegiile de conducere ale curților de apel, precum și Avocatul Poporului au îndatorirea să ceară Înaltei Curți de Casație și Justiție să se pronunțe asupra chestiunilor de drept care au fost soluționate diferit de instanțele judecătorești.

(2) Cererea trebuie să cuprindă soluțiile diferite date problemei de drept și motivarea acestora, jurisprudența Curții Constituționale, a Înaltei Curți de Casație și Justiție, a Curții Europene a Drepturilor Omului sau, după caz, a Curții de Justiție a Uniunii Europene, opiniile exprimate în doctrină relevante în domeniu, precum și soluția ce se propune a fi pronunțată în recursul în interesul legii.

(3) Cererea de recurs în interesul legii trebuie să fie însoțită, sub sancțiunea respingerii ca inadmisibilă, de copii ale hotărârilor judecătorești definitive din care rezultă că problemele de drept care formează obiectul judecății au fost soluționate în mod diferit de instanțele judecătorești."

Art. 472 din Codul de procedură penală, sub aspectul condițiilor de admisibilitate, stabilește că "Recursul în interesul legii este admisibil numai dacă se face dovada că problemele de drept care formează obiectul judecății au fost soluționate în mod diferit prin hotărâri judecătorești definitive, care se anexează la cerere."

Verificând regularitatea investiției, în raport cu prevederile legale sus-citate, care enumeră, în categoria subiecților de drept care pot promova recurs în interesul legii, procurorul general al Parchetului de pe lângă Înalta Curte de Casație și Justiție, se constată că această primă condiție referitoare la calitatea procesuală activă a titularului sesizării este îndeplinită.

De asemenea, verificând jurisprudența atașată actului de sesizare, care relevă soluționarea în mod diferit prin hotărâri judecătorești definitive, a problemelor de drept care fac obiectul judecății, se constată îndeplinită și cea de-a doua condiție de admisibilitate prevăzută de art. 472 din Codul de procedură penală.

Prealabil analizei problemelor de drept ce au generat practica neunitară, Înalta Curte de Casație și Justiție - Completul competent să judece recursul în interesul legii observă că prin Decizia în interesul legii nr. 4 din data de 21 ianuarie 2008 instanța supremă a stabilit că "omisiunea, totală sau parțială, ori evidențierea în actele contabile sau în alte documente legale a operațiunilor economice efectuate sau a veniturilor realizate ori evidențierea în actele contabile sau în alte documente legale a cheltuielilor care nu au la bază operațiuni reale ori evidențierea altor operațiuni fictive constituie infracțiunea complexă de evaziune fiscală, prevăzută de art. 9 alin. (1) lit. b) și c) din Legea nr. 241/2005, nefiind incidente dispozițiile art. 43 din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, raportat la art. 289 din Codul penal din 1969, aceste activități fiind cuprinse în conținutul constitutiv al laturii obiective a infracțiunii de evaziune fiscală."

În considerentele deciziei menționate s-a arătat că analiza comparată a elementelor componente ale infracțiunilor de evaziune fiscală, prevăzută de art. 9 alin. (1) lit. b) și c) din Legea nr. 241/2005, și infracțiunea de fals intelectual, prevăzută de art. 43 din Legea nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, a condus la concluzia că toate aceste elemente se suprapun în sensul că actele la care se referă ultimul text de lege se regăsesc în cele două modalități de eludare a obligațiilor fiscale incriminate în cadrul primei infracțiuni de evaziune fiscală.

Se constată că, spre deosebire de ipoteza ce face obiectul prezentei cauze, în decizia anterior menționată analiza comparată a elementelor componente ale infracțiunilor de evaziune fiscală, prevăzută de art. 9 alin. (1) lit. b) și c) din Legea nr. 241/2005, s-a raportat la infracțiunea de fals intelectual, prevăzută de art. 43 din Legea nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare (dispoziții în prezent abrogate). Astfel, în conformitate cu prevederile art. 474¹ din Codul de procedură penală, efectele acestei decizii au încetat ca urmare a abrogării textului legal care a generat problema de drept dezlegată, în condițiile în care reglementarea anterioară nu subzistă în legislația în vigoare.

5.2. Dispozițiile legale supuse interpretării și aplicării unitare

Art. 9 alin. (1) din Legea nr. 241/2005

"(1) Constituie infracțiuni de evaziune fiscală și se pedepsesc cu închisoare de la 2 ani la 8 ani și interzicerea unor drepturi următoarele fapte săvârșite în scopul sustragerii de la îndeplinirea obligațiilor fiscale:

- a) ascunderea bunului ori a sursei impozabile sau taxabile;
- b) omisiunea, în tot sau în parte, a evidențierii, în actele contabile ori în alte documente legale, a operațiunilor comerciale efectuate sau a veniturilor realizate;
- c) evidențierea, în actele contabile sau în alte documente legale, a cheltuielilor care nu au la bază operațiuni reale ori evidențierea altor operațiuni fictive;
- d) alterarea, distrugerea sau ascunderea de acte contabile, memorii ale aparatelor de taxat ori de marcat electronice fiscale sau de alte mijloace de stocare a datelor;
- e) executarea de evidențe contabile duble, folosindu-se înscrisuri sau alte mijloace de stocare a datelor;
- f) sustragerea de la efectuarea verificărilor financiare, fiscale sau vamale, prin nedeclararea, declararea fictivă ori declararea inexactă cu privire la sediile principale sau secundare ale persoanelor verificate;
- g) substituirea, degradarea sau înstrăinarea de către debitor ori de către terțe persoane a bunurilor

sechestrare în conformitate cu prevederile Codului de procedură fiscală și ale Codului de procedură penală."

Art. 322 alin. (1) din Codul penal

"(1) Falsificarea unui înscris sub semnătură privată prin vreunul dintre modurile prevăzute în art. 320 sau art. 321, dacă făptuitorul folosește înscrisul falsificat ori îl încredințează altei persoane spre folosire, în vederea producerii unei consecințe juridice, se pedepsește cu închisoare de la 6 luni la 3 ani sau cu amendă."

Art. 323 din Codul penal

"(1) Folosirea unui înscris oficial ori sub semnătură privată, cunoscând că este fals, în vederea producerii unei consecințe juridice, se pedepsește cu închisoare de la 3 luni la 3 ani sau cu amendă, când înscrisul este oficial, și cu închisoare de la 3 luni la 2 ani sau cu amendă, când înscrisul este sub semnătură privată."

5.3. Cu privire la dezlegarea problemei de drept sesizate, Înalta Curte de Casație și Justiție - Completul competent să judece recursul în interesul legii reține următoarele:

În dezlegarea problemei de drept care a creat divergența de practică judiciară, sesizată prin recursul în interesul legii, trebuie a se porni, față de elementele care determină această diferențiere jurisprudențială, în mod evident, de la elementul material al infracțiunilor aflate în discuție, ca parte a laturii obiective, element în raport cu care se poate determina tipicitatea obiectivă a acestora pentru a se stabili posibilitatea reținerii comiterii infracțiunilor în stare de concurs ideal ori a unei infracțiuni unice.

Astfel, în conformitate cu prevederile art. 9 alin. (1) lit. c) din Legea nr. 241/2005, "Constituie infracțiuni de evaziune fiscală și se pedepsesc cu închisoare de la 2 ani la 8 ani și interzicerea unor drepturi următoarele fapte săvârșite în scopul sustragerii de la îndeplinirea obligațiilor fiscale: (...)

c) evidențierea, în actele contabile sau în alte documente legale, a cheltuielilor care nu au la bază operațiuni reale ori evidențierea altor operațiuni fictive;"

Potrivit prevederilor art. 2 lit. f) din Legea nr. 241/2015 constituie o operațiune fictivă aceea prin care se realizează "disimularea realității prin crearea aparenței existenței unei operațiuni care în fapt nu există".

Expresia "documente legale" este definită în art. 2 lit. c) din Legea nr. 241/2005 ca fiind documentele prevăzute de Codul fiscal, Codul de procedură fiscală, Codul vamal, Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, de reglementările elaborate pentru punerea în aplicare a acestora.

Totodată, potrivit art. 6 alin. (1) din Legea nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.

Unele dintre cele mai utilizate documente justificativ-contabile sunt factura, respectiv chitanța, al căror regim juridic este reglementat, de pildă, de art. 319 din Codul fiscal (Legea nr. 227/2015), Ordinul nr. 2.634/2015 privind documentele financiar-contabile al Ministerului Finanțelor Publice (Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 910 din 9 decembrie 2015).

Rezultă, în mod indubitabil, faptul că elementul material al infracțiunii de evaziune fiscală, în forma ce este reglementată prin textul legal menționat anterior, se poate realiza doar printr-o acțiune de evidențiere în actele contabile sau în alte documente legale, cu caracter de document justificativ, facturi și chitanțe, a unor cheltuieli care nu au avut o existență reală pentru că nu au fost determinate de operațiuni reale ori în evidențierea în actele contabile a unor operațiuni fictive.

Prin acțiunea sa făptuitorul alterează conținutul evidențelor contabile ori al altor documente legale, cu relevanță, facturi fiscale ori chitanțe, evidențiind cheltuieli care nu au o existență reală ori operațiuni fictive.

Pe de altă parte, potrivit prevederilor art. 322 alin. (1) din Codul penal, "Falsificarea unui înscris sub semnătură privată prin vreunul dintre modurile prevăzute în art. 320 sau art. 321, dacă făptuitorul folosește înscrisul falsificat ori îl încredințează altei persoane spre folosire, în vederea producerii unei consecințe juridice (...)" constituie infracțiunea de fals în înscrisuri sub semnătură privată.

În cazul acestei infracțiuni, elementul material este constituit din acțiunea făptuitorului de a falsifica un înscris sub semnătură privată prin vreuna din modalitățile prevăzute de art. 320 din

Codul penal, respectiv prin contrafacerea scrierii ori a subscrierii sau prin alterarea lui în orice mod. De asemenea, acțiunea poate fi, potrivit prevederilor art. 321 din Codul penal, aceea de a falsifica un înscris prin atestarea unor fapte sau împrejurări necorespunzătoare adevărului ori prin omisiunea cu știință de a insera unele date sau împrejurări.

În fine, în cazul infracțiunii prevăzute de art. 323 din Codul penal, uzul de fals, aceasta constă în "Folosirea unui înscris oficial ori sub semnătură privată, cunoscând că este fals, în vederea producerii unei consecințe juridice (...)".

Elementul material al acestei infracțiuni este reprezentat de acțiunea de folosire a unui înscris oficial sau sub semnătură privată, fals, în condițiile în care făptuitorul cunoaște faptul că acesta este fals, în vederea producerii unei consecințe juridice.

Comparând elementul material al infracțiunii de fals în înscrisuri sub semnătură privată cu cel al infracțiunii de evaziune în forma prevăzută de art. 9 alin. (1) lit. c) din Legea nr. 241/2005 se observă că acestea sunt similare, în sensul că activitatea desfășurată de făptuitor vizează falsificarea conținutului unor înscrisuri sub semnătură privată prin atestarea unor fapte sau împrejurări necorespunzătoare adevărului, în cazul infracțiunii prevăzute de legea specială, cerința esențială fiind ca înscrisurile asupra cărora se acționează să fie actele contabile sau alte documente legale, facturi ori chitanțe, toate aceste acțiuni urmărind scopul special prevăzut de norma de incriminare, respectiv sustragerea de la îndeplinirea obligațiilor fiscale prin reducerea bazei impozabile.

Activitatea infracțională poate viza doar evidențele contabile, respectiv alte documente legale, care în condițiile în care stau la baza înregistrărilor în contabilitate dobândesc calitatea de document justificativ ori poate viza ambele categorii de înscrisuri.

Similară este situația în cazul în care se realizează comparația între elementul material al infracțiunii de uz de fals și cel al infracțiunii de evaziune în forma prevăzută de art. 9 alin. (1) lit. c) din Legea nr. 241/2005, făptuitorul alterând conținutul evidențelor fiscale prin înregistrarea unor documente justificative falsificate în prealabil de alte persoane, lucru pe care acesta îl cunoaște, urmărind scopul special prevăzut de norma de incriminare, respectiv sustragerea de la îndeplinirea obligațiilor fiscale prin reducerea bazei impozabile.

În aceste condiții, activitatea făptuitorului de evidențiere, în actele contabile sau în alte documente legale, a cheltuielilor care nu au la bază operațiuni reale ori evidențierea altor operațiuni fictive, în ipoteza înregistrării unor facturi fiscale și chitanțe de plată întocmite în fals în numele unor societăți comerciale care nu recunosc tranzacțiile sau care au avut în perioada funcționării comportamentul fiscal asemănător societăților comerciale "fantomă", în scopul sustragerii de la îndeplinirea obligațiilor fiscale nu poate primi o încadrare juridică dublă. Nu se poate reține în sarcina sa comiterea atât a infracțiunii de evaziune fiscală, cât și a infracțiunii de fals în înscrisuri sub semnătură privată ori a infracțiunii de uz de fals, aflate în concurs ideal, acțiunea sa unică fiind cea specifică primei infracțiuni menționate, care are caracterul unei forme particulare de fals în înscrisuri sub semnătură privată ori uz de fals, fiind în prezența unei norme speciale care are prioritate de aplicare în raport cu norma generală.

Aplicarea principiului specialia generalibus derogant se impune în condițiile în care infracțiunea prevăzută în art. 9 alin. (1) lit. c) din Legea nr. 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale reprezintă o formă particulară a infracțiunilor de fals menționate.

Particularitatea acesteia rezidă în faptul că obiectul material al infracțiunii este constituit din documentele legale, ca facturile și chitanțele, înscrisuri care dobândesc în condițiile menționate anterior calitatea de documente justificative, în vreme ce în cazul infracțiunii de fals în înscrisuri sub semnătură privată, obiectul material este unul general, respectiv orice înscris sub semnătură privată. Similară este situația în cazul infracțiunii de uz de fals, în privința căreia obiectul material este, de asemenea, unul general, respectiv înscrisul falsificat în prealabil.

Pe cale de consecință, având în vedere că infracțiunea prevăzută de art. 9 alin. (1) lit. c) din Legea nr. 241/2005 reprezintă o variantă specială a infracțiunilor de fals în înscrisuri sub semnătură privată și uz de fals, prevăzută într-o normă penală cuprinsă într-o lege specială, încadrarea juridică a acțiunilor făptuitorului constând în înregistrarea unor facturi fiscale și chitanțe de plată întocmite în fals în numele unor societăți comerciale care nu recunosc tranzacțiile sau care au avut în perioada funcționării comportamentul fiscal asemănător societăților comerciale "fantomă", în scopul sustragerii de la îndeplinirea obligațiilor fiscale, în cadrul acesteia se impune, fără a fi

posibilă sancționarea făptuitorului și pentru infracțiunea cuprinsă în Codul penal, norma generală. Prin urmare, în considerarea celor expuse, în interpretarea și aplicarea unitară a dispozițiilor vizând încadrarea juridică a faptei de evidențiere, în actele contabile sau în alte documente legale, a cheltuielilor care nu au la bază operațiuni reale ori evidențierea altor operațiuni fictive, în ipoteza înregistrării unor facturi fiscale, chitanțe de plată întocmite în fals în numele unor societăți comerciale care nu recunosc tranzacțiile sau care au avut în perioada funcționării comportamentul fiscal asemănător societăților comerciale "fantomă", în scopul sustragerii de la îndeplinirea obligațiilor fiscale; raportul dintre infracțiunea de evaziune fiscală prevăzută de art. 9 alin. (1) din Legea nr. 241/2005 și infracțiunile de fals în înscrisuri sub semnătură privată/uz de fals prevăzute de art. 322 și art. 323 din Codul penal, stabilește că:

Fapta de evidențiere în actele contabile sau în alte documente legale a cheltuielilor care nu au la bază operațiuni reale ori evidențierea altor operațiuni fictive, prin folosirea de facturi și chitanțe fiscale falsificate, în scopul sustragerii de la îndeplinirea obligațiilor fiscale, constituie infracțiunea de evaziune fiscală prevăzută de art. 9 alin. (1) lit. c) din Legea nr. 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale.

ÎNALTA CURTE DE CASAȚIE ȘI JUSTIȚIE

În numele legii

DECIDE:

Admite recursul în interesul legii formulat de procurorul general al Parchetului de pe lângă Înalta Curte de Casație și Justiție și:

În interpretarea și aplicarea unitară a dispozițiilor vizând încadrarea juridică a faptei de evidențiere, în actele contabile sau în alte documente legale, a cheltuielilor care nu au la bază operațiuni reale ori evidențierea altor operațiuni fictive, în ipoteza înregistrării unor facturi fiscale și chitanțe de plată întocmite în fals în numele unor societăți comerciale care nu recunosc tranzacțiile sau care au avut în perioada funcționării comportamentul fiscal asemănător societăților comerciale "fantomă", în scopul sustragerii de la îndeplinirea obligațiilor fiscale; raportul dintre infracțiunea de evaziune fiscală prevăzută de art. 9 alin. (1) din Legea nr. 241/2005 și infracțiunile de fals în înscrisuri sub semnătură privată/uz de fals prevăzute de art. 322 și art. 323 din Codul penal stabilește că:

Fapta de evidențiere în actele contabile sau în alte documente legale a cheltuielilor care nu au la bază operațiuni reale ori evidențierea altor operațiuni fictive, prin folosirea de facturi și chitanțe fiscale falsificate, în scopul sustragerii de la îndeplinirea obligațiilor fiscale, constituie infracțiunea de evaziune fiscală prevăzută de art. 9 alin. (1) lit. c) din Legea nr. 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale.

Obligatorie, potrivit dispozițiilor art. 474 alin. (4) din Codul de procedură penală.

Pronunțată în ședință publică astăzi, 6 noiembrie 2017.

**VICEPREȘEDINTELE ÎNALTEI CURȚI DE CASAȚIE ȘI JUSTIȚIE
ILIE IULIAN DRAGOMIR**

**Magistrat-asistent,
Adina Andreea Ciuhan Teodoru**