



# MONITORUL OFICIAL

## AL

# ROMÂNIEI

Anul 188 (XXXII) — Nr. 592

PARTEA I  
LEGI, DECRETE, HOTĂRĂRI ȘI ALTE ACTE

Mărti, 7 iulie 2020

### SUMAR

Pagina

ACTE ALE ÎNALTEI CURȚI DE CASAȚIE  
ȘI JUSTIȚIE

Decizia nr. 9 din 6 aprilie 2020 (Completul pentru dezlegarea  
unor chestiuni de drept)..... 2-16

# ACTE ALE ÎNALTEI CURȚI DE CASAȚIE ȘI JUSTIȚIE

ÎNALTA CURTE DE CASAȚIE ȘI JUSTIȚIE

COMPLETUL PENTRU DEZLEGAREA UNOR CHESTIUNI DE DREPT

## DECIZIA Nr. 9

din 6 aprilie 2020

Dosar nr. 3.144/1/2019

Corina-Alina Corbu	— președintele Înaltei Curți de Casație și Justiție — președintele completului
Denisa Angelica Stănișor	— președintele Secției de contencios administrativ și fiscal
Daniel Grădinaru	— președintele Secției penale
Claudia Marcela Canacheu	— judecător la Secția de contencios administrativ și fiscal
Marius Ionel Ionescu	— judecător la Secția de contencios administrativ și fiscal
Veronica Năstasie	— judecător la Secția de contencios administrativ și fiscal
Adriana Florina Secrețeanu	— judecător la Secția de contencios administrativ și fiscal
Decebal Constantin Vlad	— judecător la Secția de contencios administrativ și fiscal
Lucia Tatiana Rog	— judecător la Secția penală
Simona Cristina Neniță	— judecător la Secția penală
Rodica Aida Popa	— judecător la Secția penală
Rodica Cosma	— judecător la Secția penală
Alin Sorin Nicolescu	— judecător la Secția penală

1. Completul pentru dezlegarea unor chestiuni de drept a fost constituit conform dispozițiilor art. 476 alin. (8) din Codul de procedură penală și art. 37 alin. (1) din Regulamentul privind organizarea și funcționarea administrativă a Înaltei Curți de Casație și Justiție, republicat, cu modificările și completările ulterioare (*Regulamentul Î.C.C.J.*)

2. Ședința este prezidată de doamna judecător Corina-Alina Corbu, președintele Înaltei Curți de Casație și Justiție.

3. La ședința de judecată participă doamna Ileana Peligrad, magistrat-asistent desemnat în conformitate cu dispozițiile art. 38 din Regulamentul Î.C.C.J.

4. Ministerul Public — Parchetul de pe lângă Înalta Curte de Casație și Justiție este reprezentat de doamna Antonia Constantin, procuror șef la Secția judiciară.

5. Înalta Curte de Casație și Justiție — Completul pentru dezlegarea unor chestiuni de drept a luat în examinare sesizarea formulată de Curtea de Apel Ploiești — Secția penală și pentru cauze cu minori și familie, în Dosarul nr. 1.290/114/2016, privind pronunțarea unei hotărâri prealabile referitoare la următoarea chestiune de drept:

„Veniturile la Fondul pentru mediu constând în contribuția de 3% din veniturile realizate din vânzarea deșeurilor metalice feroase și neferoase, obținute de către generatorul deșeurilor, persoană fizică sau juridică, reglementată de art. 9 alin. (1) lit. a)

din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 196/2005 privind Fondul pentru mediu, aprobată cu modificări și completări prin Legea nr. 105/2006, cu modificările și completările ulterioare, constituie obligație fiscală în sensul art. 2 alin. (1) lit. e) din Legea nr. 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările ulterioare, și, pe cale de consecință, poate face obiectul infracțiunii de evaziune fiscală în forma prevăzută de art. 9 din aceeași lege?”

6. Magistratul-asistent prezintă referatul cauzei, arătând că la dosar au fost depuse rapoartele întocmite de judecătorii-raportori, care au fost comunicate, potrivit art. 476 alin. (9) din Codul de procedură penală, părților, precum și răspunsul Parchetului de pe lângă Înalta Curte de Casație și Justiție, în sensul că nu s-a identificat practică judiciară în vederea promovării unui recurs în interesul legii cu privire la problema de drept ce formează obiectul sesizării și răspunsurile instanțelor naționale în legătură cu aceasta.

7. Se arată, de asemenea, că au fost formulate și sunt atașate la dosar puncte de vedere ale unor membri ai completului de judecată cu privire la rapoartele întocmite în cauză, opiniile Universității de Vest din Timișoara, Sibiu, București și Direcției legislație, studii, documentare și informatică juridică din cadrul instanței supreme, precum și note scrise din partea unei persoane fizice.

8. Doamna judecător Corina-Alina Corbu, președintele Înaltei Curți de Casație și Justiție, președintele completului de judecată, constatând că nu există chestiuni prealabile de invocat, dă cuvântul reprezentantului Ministerului Public.

9. Reprezentantul Ministerului Public solicită admiterea sesizării și pronunțarea unei decizii prin care chestiunea de drept supusă dezlegării să primească următoarea rezolvare: veniturile la Fondul pentru mediu, constând în contribuția de 3% din veniturile realizate din vânzarea deșeurilor metalice feroase și neferoase, obținute de către generatorul deșeurilor, persoană fizică sau juridică, reglementată de art. 9 alin. (1) lit. a) din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 196/2005 privind Fondul pentru mediu, aprobată cu modificări și completări prin Legea nr. 105/2006, cu modificările și completările ulterioare (*Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 196/2005*), constituie obligație fiscală în sensul art. 2 alin. (1) lit. e) din Legea nr. 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările ulterioare (*Legea nr. 241/2005*), și, pe cale de consecință, pot face obiectul infracțiunii de evaziune fiscală în forma prevăzută de art. 9 din Legea nr. 241/2005.

10. Reprezentantul Ministerului Public face referire la argumentele menționate în concluziile scrise depuse la dosar, arătând, în esență, că rezultatele interpretării logico-sistematice și teleologice a dispozițiilor legale ce fac obiectul sesizării sunt perfect convergente, din perspectivele care interesează natura fiscală a contribuției analizate și supunerea acesteia regimului procesual fiscal de drept comun, în completarea celui instituit prin actul normativ special care consacră această contribuție;

totodată, se apreciază că, raportând natura fiscală a contribuției prevăzute de art. 9 alin. (1) lit. a) din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 196/2005 la obiectul juridic special al infracțiunilor de evaziune fiscală, prevăzute de art. 9 alin. (1) lit. a)—c) din Legea nr. 241/2005, rezultă că, de vreme ce plătitorilor acesteia le revin mai multe obligații fiscale, încălcarea cu intenție calificată a acestor obligații, în modalitățile stabilite în normele de incriminare, întrunește elementele de tipicitate ale infracțiunilor arătate din perspectiva preexistenței unor obligații prevăzute de Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare (*Legea nr. 207/2015*).

11. În urma deliberărilor, Înalta Curte de Casație și Justiție — Completul pentru dezlegarea unor chestiuni de drept rămâne în pronunțare asupra sesizării.

#### ÎNALTA CURTE,

deliberând asupra chestiunii de drept cu care a fost sesizată, constată următoarele:

##### I. Titularul și obiectul sesizării

12. Curtea de Apel Ploiești — Secția penală și pentru cauze cu minori și familie, prin Încheierea din 24 octombrie 2019, pronunțată în Dosarul nr. 1.290/114/2016, a dispus sesizarea Înaltei Curți de Casație și Justiție — Completul pentru dezlegarea unor chestiuni de drept, în temeiul art. 475 și 476 alin. (1) din Codul de procedură penală, în vederea pronunțării unei hotărâri prealabile, prin care să se dea o rezolvare de principiu următoarei probleme de drept:

„Veniturile la Fondul pentru mediu constând în contribuția de 3% din veniturile realizate din vânzarea deșeurilor metalice feroase și neferoase, obținute de către generatorul deșeurilor, persoană fizică sau juridică, reglementată de art. 9 alin. (1) lit. a) din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 196/2005 privind Fondul pentru mediu, aprobată cu modificări și completări prin Legea nr. 105/2006, cu modificările și completările ulterioare, constituie obligație fiscală în sensul art. 2 alin. (1) lit. e) din Legea nr. 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările ulterioare, și, pe cale de consecință, poate face obiectul infracțiunii de evaziune fiscală în forma prevăzută de art. 9 din aceeași lege?”

##### II. Expunerea succintă a procesului. Obiectul investiției instanței care a solicitat pronunțarea unei hotărâri prealabile. Stadiul procesual în care se află pricina

13. Prin Sentința penală nr. 107 din 31.10.2018, Tribunalul Buzău — Secția penală a condamnat pe inculpați la închisoare și la pedeapsa complementară a interzicerii unor drepturi, pentru săvârșirea infracțiunii de evaziune fiscală, complicitate la săvârșirea infracțiunii de evaziune fiscală, comiterea infracțiunii de constituire a unui grup infracțional organizat, săvârșirea infracțiunii de aderare la un grup infracțional organizat, sprijinirea unui grup infracțional organizat și fals în declarații.

14. De asemenea, prima instanță a obligat, în solidar, pe unii dintre inculpați și părțile responsabil civilmente — societăți comerciale la plata unor sume reprezentând impozit pe venit către partea civilă Agenția Națională de Administrare Fiscală (A.N.A.F.) și taxă de mediu către partea civilă Ministerul Mediului și Schimbărilor Climatice — Administrația Fondului pentru Mediu, precum și la plata accesoriilor fiscale calculate de la data scadenței debitului și până la achitarea plății și a menținut măsurile asigurătorii dispuse în cursul urmăririi penale.

15. Instanța de fond a reținut, în esență, următoarele:

16. Inculpatul A., în perioada 2012—2013, a îndeplinit funcția de director zonal și șef al unor puncte de lucru ale societății comerciale B., calitate în care i-a cunoscut pe alți inculpați, cărora le-a propus să identifice societăți comerciale având ca obiect de activitate colectarea de deșeuri feroase și neferoase, societăți în numele cărora să încheie contracte de vânzare-cumpărare de deșeuri metalice, urmând ca deșeurile predate de persoane fizice sau persoane juridice cu comportament de persoane fizice să fie preluate criptic de aceste societăți, iar parte din sumele convenite bugetului de stat să fie împărțite între aceștia. În baza acestei înțelegeri, acești din urmă inculpați au identificat astfel de societăți sau au convins diferite persoane fără pregătire școlară să înființeze astfel de societăți, în numele cărora au încheiat contracte cu societatea comercială B. semnate de către inculpatul director al acesteia și au derulat activități comerciale fictive, având drept scop eludarea dispozițiilor legale privind plata obligațiilor către bugetul de stat — impozit pe venit și taxa de mediu.

17. În acest sens i-au convins pe alți inculpați — administratori de drept la alte societăți comerciale să le predea actele și ștampilele societăților pe care le administrau și, în numele acestora, au întocmit facturi de predare de deșeuri metalice către societatea comercială B.

18. Inculpatul A. le-a convins pe angajatele punctelor de lucru ale societății comerciale pe care o reprezenta, cu atribuții în ținerea evidenței contabile, precum și pe recepționerii și agenții de vânzări ai mărfii precum deșeurile predate direct de persoanele fizice sau entități cu comportament de persoane fizice, respectiv pe administratorii unor societăți comerciale având ca obiect de activitate achiziția și colectarea de deșeuri feroase și neferoase, interesați să nu fiscalizeze marfa colectată în integralitatea ei, pentru a eluda obligațiile de plată către bugetul de stat, să permită celorlalți inculpați să elibereze facturi pentru deșeurile predate de persoanele fizice sau entități juridice cu comportament de persoane fizice, în numele societăților comerciale pe care le reprezentau, eludând plata către bugetul de stat a obligațiilor fiscale aferente tranzacțiilor comerciale, în condițiile în care, pentru deșeurile predate de către persoanele fizice sau entitățile cu comportament de persoane fizice, sarcina achitării obligațiilor fiscale aferente activităților de colectare a deșeurilor feroase și neferoase, respectiv 16% — impozit pe venit și 3% — taxa de mediu, ambele cu reținere la sursă, ce revenea societății comerciale B., era transferată ilegal către celelalte societăți comerciale, de tip „fantomă”, care nu aveau puncte de lucru reale și nici patrimoniul și ai căror administratori le încredințaseră inculpaților cartele de facturi și avize de însoțire a mărfii, necompletate, precum și ștampilele societăților în discuție, pentru a fi utilizate la întocmirea și ștampilarea documentelor false de livrare de deșeuri metalice, în relație cu societatea comercială B.

19. Prima instanță a reținut că, procedând în acest mod, inculpații au prejudiciat bugetul de stat cu sume reprezentând impozit pe venit și taxă de mediu, ce rezultă din expertiza financiar-contabilă efectuată în cursul judecății și că nu poate fi primită susținerea apărătorului inculpatului A., potrivit căreia taxa de mediu nu este o obligație bugetară, astfel că s-ar impune ca aceste sume să fie excluse din prejudiciul total.

20. S-a reținut că, potrivit art. 12 alin. (1) din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 196/2005, „Contribuțiile, taxele, penalitățile și alte sume ce constituie venit la bugetul Fondului pentru mediu se gestionează de Administrația Fondului și

urmează regimul juridic al impozitelor, taxelor, contribuțiilor și al altor sume datorate bugetului general consolidat, reglementat de Legea nr. 207/2015, cu modificările și completările ulterioare”.

21. Raportat la textul de lege mai sus menționat, instanța de fond a apreciat că eludarea dispozițiilor legale privind plata acestei contribuții, care are regimul unei obligații fiscale, răspunde cerințelor art. 9 din Legea nr. 241/2005. S-a reținut, cu privire la aspectul ce formează obiectul sesizării, că faptele inculpaților care au vizat și înlăptuit activități materiale concretizate în crearea și sprijinirea unui circuit comercial și financiar fictiv, prin interpunerea unor societăți comerciale cu comportament tipic celor „fantomă”, în numele cărora au fost emise documente false de livrare de deșeuri de metale feroase, neferoase și electrice, decontate la plată în sistem interbancar prin retragerea de numerar bănesc în baza unor justificări nereale, cu consecințele ascunderii și disimulării originii ilicite și a adevăratului proprietar al mărfurilor rulate, în valoare totală de 15.971.860,93 lei (în condițiile în care deșeurile metalice erau încărcate în mod nereal pe facturile emise de societățile comerciale, de tip „fantomă”, referite ca furnizori pentru societatea comercială B., deși ele erau aduse aici de alte persoane fizice sau entități cu comportament de persoane fizice), și, implicit, a sumelor de bani puse în circulație cu acest temei, ale eludării obligațiilor de plată către bugetul consolidat al statului (constând în cotele de 16% cu titlu de impozit pe venit și 3% contribuție la fondul de mediu), în cuantum total de 2.701.855 lei, și ale însușirii acestei sume de bani în interesul membrilor grupului infracțional constituie infracțiunile de creare a unui grup infracțional organizat, aderare la acesta și sprijinire a sa, evaziune fiscală și complicitate la evaziune fiscală în forma calificată, prevăzute de art. 367 alin. (1) și (2) din Codul penal, art. 48 din Codul penal, raportat la art. 9 alin. (1) lit. a), b) și c), alin. (2) și (3) din Legea nr. 241/2005, cu aplicarea art. 35 alin. (1) din Codul penal, cu aplicarea finală a art. 38 alin. (1) din Codul penal.

22. Împotriva sentinței pronunțate de instanța de fond au declarat apel DIICOT — Biroul Teritorial Buzău și inculpații, precum și partea civilă Ministerul Mediului și Schimbărilor Climatice — Administrația Fondului pentru Mediu și partea responsabilă civilmente societatea comercială B, încheierea de sesizare necuprinzând mențiuni cu privire la motivele de apel formulate și la argumentele invocate în sprijinul acestora.

23. În fața instanței de apel, apelantul-inculpat A. a formulat cererea de sesizare a Înaltei Curți de Casație și Justiție în vederea pronunțării unei hotărâri prealabile pentru dezlegarea chestiunii de drept menționate în preambul.

### III. Dispozițiile legale supuse interpretării

24. *Legea nr. 241/2005:*

„Art. 2. — În înțelesul prezentei legi, termenii și expresiile de mai jos se definesc după cum urmează: (...)

e) *obligații fiscale* — obligațiile prevăzute de Codul fiscal și de Codul de procedură fiscală; (...)

„Art. 9. — (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; (...).

25. *Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 196/2005* [forma în vigoare la data săvârșirii faptelor]:

„Art. 9. — (1) Veniturile Fondului pentru mediu se constituie din:

a) o contribuție de 3% din veniturile realizate din vânzarea deșeurilor metalice feroase și neferoase, obținute de către generatorul deșeurilor, persoană fizică sau juridică. Sumele se rețin prin stopaj la sursă de către operatorii economici care desfășoară activități de colectare și/sau valorificare a deșeurilor, care au obligația să le vireze la Fondul pentru mediu; (...)

NOTĂ:

În prezent, dispozițiile art. 9 alin. (1) lit. a) din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 196/2005, astfel cum au fost modificate prin Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 50/2019 pentru modificarea și completarea Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 196/2005 privind Fondul pentru mediu și pentru modificarea și completarea Legii nr. 249/2015 privind modalitatea de gestionare a ambalajelor și a deșeurilor de ambalaje (Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 50/2019), au următorul conținut:

„a) o contribuție de 2% din veniturile realizate din vânzarea deșeurilor, obținute de către deținătorul deșeurilor, persoană fizică sau juridică. Sumele se rețin la sursă de către operatorii economici care desfășoară activități de colectare și/sau valorificare a deșeurilor, care au obligația să le vireze la Fondul pentru mediu;”.

### IV. Punctul de vedere al părților cu privire la dezlegarea chestiunii de drept

26. *Inculpații*, prin apărători, au apreciat că cererea de sesizare este admisibilă, iar pe fondul problemei au susținut că veniturile la Fondul pentru mediu, constând în contribuția de 3%, nu reprezintă o obligație fiscală, în sensul art. 2 alin. (1) lit. e) din Legea nr. 241/2005, deci nu pot face obiectul unei infracțiuni de evaziune fiscală.

27. *Reprezentantul Ministerului Public* a apreciat că cererea de sesizare este admisibilă și că se impune admiterea ei și sesizarea instanței supreme în vederea dezlegării problemei de drept invocate.

### V. Punctul de vedere al completului de judecată care a formulat sesizarea

28. *Cu privire la admisibilitatea sesizării*, instanța de trimitere a apreciat că sunt îndeplinite condițiile prevăzute de art. 475 din Codul de procedură penală pentru declanșarea acestei proceduri.

29. S-a arătat astfel că:

— instanța de apel este investită cu soluționarea cauzei în ultimă instanță;

— de lămurirea chestiunii de drept enunțate depinde soluționarea pe fond a cauzei, având în vedere că se impută inculpaților, pentru reținerea în sarcina acestora a infracțiunii de evaziune fiscală în forma de participație a autoratului sau a complicității, după caz, printre altele, inclusiv eludarea obligației de plată către bugetul consolidat al statului a cotei de 3% contribuție la Fondul pentru mediu;

— problema de drept este nouă, iar instanța supremă nu a mai statuat asupra acesteia și nici nu face obiectul unui recurs în interesul legii în curs de soluționare;

— chestiunea de drept este una veritabilă, în accepțiunea conferită de practica judiciară a Completului pentru dezlegarea unor chestiuni de drept în materie penală, în sensul că sunt

supuse interpretării instanței supreme dispoziții legale despre care se poate aprecia că sunt neclare, echivoce și că ar putea da naștere mai multor soluții.

30. În ceea ce privește chestiunea de drept ce formează obiectul sesizării, instanța de trimitere a arătat că aceasta constă în a stabili dacă acțiuni sau inacțiuni dintre cele prevăzute de art. 9 alin. (1) din Legea nr. 241/2005, prin care se urmărește sustragerea de la obligația de plată a contribuției de 3% din veniturile realizate din vânzarea deșeurilor metalice feroase și neferoase, reglementată de art. 9 alin. (1) lit. a) din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 196/2005, întrunesc elementele constitutive ale infracțiunii de evaziune fiscală prevăzute de art. 9 din Legea nr. 241/2005, în condițiile în care această din urma infracțiune implică existența scopului sustragerii de la îndeplinirea obligațiilor fiscale, iar obligațiile fiscale sunt definite de art. 2 lit. e) din aceeași lege ca fiind „obligațiile prevăzute de Codul fiscal și de Codul de procedură fiscală”, în care nu se încadrează, în opinia completului care a formulat sesizarea, contribuția de 3% în discuție.

31. Instanța de trimitere a constatat că obligația de plată către Fondul pentru mediu a contribuției de 3% din veniturile realizate din vânzarea deșeurilor metalice feroase și neferoase nu este prevăzută de Codul fiscal sau de către Codul de procedură fiscală, așa cum prevede art. 2 lit. e) din Legea nr. 241/2005.

32. Pe de altă parte, s-a arătat că art. 12 alin. (1) din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 196/2005 statuează următoarele: „Contribuțiile, taxele, penalitățile și alte sume ce constituie venit la bugetul Fondului pentru mediu se gestionează de Administrația Fondului și urmează regimul juridic al impozitelor, taxelor, contribuțiilor și al altor sume datorate bugetului general consolidat, reglementat de Legea nr. 207/2015, cu modificările și completările ulterioare” [la data la care se reține că s-ar fi săvârșit activitatea infracțională, trimiterea se făcea la dispozițiile Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare (Ordonanța Guvernului nr. 92/2003)].

33. S-a susținut că, în pofida dispoziției de trimitere la regimul juridic al impozitelor, taxelor, contribuțiilor și al altor sume datorate bugetului general consolidat, reglementate de Codul de procedură fiscală, obligația prevăzută de art. 9 alin. (1) lit. a) din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 196/2005 nu devine o obligație fiscală, în sensul Legii nr. 241/2005, neputându-se angaja răspunderea penală sub aspectul infracțiunii de evaziune fiscală.

34. Curtea de Apel Ploiești a făcut trimitere și la dispozițiile art. 3 alin. (3) lit. m) din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 196/2005, potrivit cărora una dintre principalele atribuții ale Administrației Fondului pentru Mediu, entitatea care răspunde de gestionarea Fondului, este aceea de a preveni evaziunea fiscală în ceea ce privește taxele și contribuțiile la Fondul pentru mediu; prin urmare, există posibilitatea comiterii infracțiunii de evaziune fiscală în materia taxelor și contribuțiilor la Fondul pentru mediu; aceeași instanță a constatat însă că această dispoziție a fost introdusă în cursul anului 2016, prin Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 39/2016 pentru modificarea și completarea Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 196/2005 privind Fondul pentru mediu, aprobată prin Legea nr. 96/2018, ulterior epuizării pretensei activități infracționale a inculpaților din cauza judecată.

## VI. Jurisprudența instanțelor naționale în materie

35. În urma consultării evidențelor Înaltei Curți de Casație și Justiție, în jurisprudența Secției de contencios administrativ și fiscal a fost identificată Decizia nr. 4.015 din 28 octombrie 2014, referitoare la natura juridică a contribuțiilor la Fondul pentru mediu, care poate prezenta relevanță pentru dezlegarea problemei de drept ce face obiectul sesizării, însă există o vastă jurisprudență în materie fiscală privind contestațiile împotriva deciziilor Administrației Fondului pentru Mediu, natura juridică a contribuțiilor la acest fond, de creanțe bugetare (asimilate celor fiscale), nefiind contestată.

36. De asemenea, la nivelul Secției penale a Înaltei Curți de Casație și Justiție au fost identificate deciziile nr. 195/2017, nr. 1.974/2014 și nr. 2.216/2013 referitoare la angajarea răspunderii penale pentru infracțiuni de evaziune fiscală (inculpații fiind obligați la despăgubiri civile inclusiv constând în contribuția la Fondul pentru mediu); prin Decizia nr. 1.661/2014 s-a reținut că „în drept, fapta inculpatului M.I., care în calitate de administrator al S.C. R. S.R.L. ..., în perioada mai—noiembrie 2008 nu a condus evidența contabilă, nu a calculat, nu a declarat și nu a virat la bugetul consolidat de stat impozitul pe profit și *fondul de mediu reținut prin stopaj la sursă*, ascunzând astfel sursa impozabilă decurgând din tranzacțiile neevidențiate, întrunește elementele constitutive ale infracțiunii de evaziune fiscală prevăzută de art. 9 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 241/2005”.

37. La solicitarea Înaltei Curți de Casație și Justiție, *instanțele de judecată au comunicat puncte de vedere* referitoare la chestiunea de drept supusă dezlegării, unele însoțite de jurisprudență, din analiza cărora rezultă următoarele orientări:

38. Unele instanțe au apreciat că veniturile la Fondul pentru mediu, constând în contribuția de 3% din veniturile realizate din vânzarea deșeurilor metalice feroase și neferoase, obținute de către generatorul deșeurilor, persoană fizică sau juridică, reglementată de art. 9 alin. (1) lit. a) din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 196/2005, *constituie obligație fiscală* în sensul art. 2 alin. (1) lit. e) din Legea nr. 241/2005 și, pe cale de consecință, pot face obiectul infracțiunii de evaziune fiscală în forma prevăzută de art. 9 din această lege.

39. S-a arătat în acest sens că obligația de plată către Fondul pentru mediu a contribuției de 3%, în discuție, nu este prevăzută de Codul fiscal sau Codul de procedură fiscală, așa cum prevede art. 2 lit. e) din Legea nr. 241/2005, însă, în conformitate cu art. 12 alin. (1) din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 196/2005, „contribuțiile, taxele, penalitățile și alte sume ce constituie venit la bugetul Fondului pentru mediu, se gestionează de Administrația Fondului și urmează regimul juridic al impozitelor, taxelor, contribuțiilor și altor sume datorate bugetului general consolidat”, ceea ce denotă că veniturile la Fondul pentru mediu pot face obiectul infracțiunii de evaziune fiscală, în modalitatea normativă reglementată de art. 9 din Legea nr. 241/2005.

40. Veniturile reglementate de art. 9 alin. (1) lit. a) din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 196/2005 urmează deci, conform art. 12 alin. (1) din același act normativ, regimul juridic al impozitelor, taxelor, contribuțiilor și altor sume datorate bugetului general consolidat, reglementat de Legea nr. 207/2015, iar art. 1 pct. 27 din această lege prevede că obligația fiscală este obligația de plată a oricărei sume ce se cuvine bugetului general consolidat, reprezentând obligația fiscală principală și obligația fiscală accesorie; așadar, veniturile reglementate de art. 9 alin. (1) lit. a) din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 196/2005 sunt obligații fiscale.

41. Și-au exprimat punctul de vedere/opinia, respectiv s-au pronunțat în acest sens următoarele instanțe:

— *curțile de apel București* [(majoritar) Secția I penală — Decizia nr. 153 I/A din 17.10.2016 și Secția a II-a penală — deciziile nr. 1.387/A din 11.10.2017, nr. 1.551/A din 11 decembrie 2014, nr. 491/A din 29.03.2017, nr. 760/A din 18 mai 2017, nr. 882/A din 19.06.2019 și nr. 1.545/A din 28 noiembrie 2018], *Galați* (Secția penală și pentru cauze cu minori), *Pitești* (Secția penală și pentru cauze cu minori și de familie) și *Constanța* (Secția penală și pentru cauze penale cu minori și de familie — deciziile nr. 61/P din 19 aprilie 2013 și nr. 813/P din 3 decembrie 2014);

— *tribunalele Bacău, Brașov* (pentru minori și familie), *Călărași* (Secția penală), *Ifov* [(majoritar) Secția penală — Sentința nr. 317/F din 29.11.2016 și nr. 135/F din 26.06.2015], *Giurgiu* (Secția penală), *Buzău* (Secția penală — Sentința nr. 107 din 31 octombrie 2018), *Suceava* (Secția de contencios administrativ și fiscal) și *Constanța* (Secția penală — Sentința nr. 432 din 12 octombrie 2012);

— *judecătorile Moinești și Onești*.

42. *Alte instanțe*, dimpotrivă, *au considerat că veniturile la Fondul pentru mediu* constând în contribuția de 3% din veniturile realizate din vânzarea deșeurilor metalice feroase și neferoase, obținute de către generatorul deșeurilor, persoană fizică sau juridică, reglementată de art. 9 alin. (1) lit. a) din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 196/2005, *nu constituie obligație fiscală* în sensul art. 2 alin. (1) lit. e) din Legea nr. 241/2005 și, în consecință, *nu pot face obiectul infracțiunii de evaziune fiscală* în forma prevăzută de art. 9 din Legea nr. 241/2005.

43. S-a argumentat că respectiva contribuție pentru mediu nu intră în categoria obligațiilor fiscale prevăzute de art. 2 din Legea nr. 241/2005, Fondul pentru mediu fiind un instrument economico-financiar destinat susținerii și realizării proiectelor și programelor pentru protecția mediului și pentru atingerea obiectivelor Uniunii Europene în domeniul mediului și schimbărilor climatice, în conformitate cu dispozițiile legale în vigoare, conform art. 1 din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 196/2005.

44. Potrivit art. 2 lit. a) din Legea nr. 241/2005, bugetul consolidat al statului, la care se referă infracțiunea de evaziune fiscală, are în vedere ansamblul tuturor bugetelor publice, componente ale sistemului bugetar, agregate și consolidate pentru a forma un întreg. Fondul pentru mediu nu este componentă a sistemului bugetar, ci este un fond separat, alimentat din bugetul de stat prin virarea contribuțiilor reținute ca urmare a calculării taxei de mediu asupra veniturilor obținute, stopajul se realizează la sursă, iar obligația de plată revine operatorului economic care derulează activități de colectare și/sau valorificare a deșeurilor.

45. Mai mult, deși contribuabilul este cel care obține venituri (ca urmare a vânzării de deșuri feroase și neferoase, bunuri destinate dezmembrării), veniturile obținute au în vedere, în mod obligatoriu, doar sumele rămase după scăderea impozitelor și a contribuției pentru mediu, întrucât contribuția este colectată prin stopaj la sursă. Operatorului economic care desfășoară activități de colectare și/sau valorificare a deșeurilor (autorizat în acest sens de fiecare dată) îi revine obligația să vireze la Fondul pentru mediu sumele colectate la momentul achiziționării deșeurilor de la generatorul acestora.

46. De asemenea s-a arătat că plătitorul obligației fiscale este debitorul sau persoana care, în numele debitorului, conform legii, are obligația de a plăti sau de a reține și de a plăti, după caz, impozite, taxe, contribuții, amenzi și alte sume datorate

bugetului general consolidat; prin urmare, și dacă s-ar aprecia că Fondul de mediu face parte din bugetul consolidat al statului, fiind vorba de o contribuție ce se colectează direct la sursă, obligația de a fi virată către acest Fond aparține operatorului economic care este obligat să o stabilească și să o rețină, anterior efectuării de plăți (de a acorda veniturile) către contribuabil.

47. Reținerea și nevirarea de către cel care avea obligația stopării sumelor reprezentând contribuții pentru mediu ar putea constitui infracțiunea de evaziune fiscală prevăzută de art. 6 din Legea nr. 241/2005 (text declarat neconstituțional), această infracțiune fiind apreciată în raport cu dispozițiile art. 3 alin. (3) lit. m) din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 196/2005.

48. Necalcularea de către operatorul economic însărcinat cu stabilirea și reținerea contribuției pentru mediu nu se sancționează potrivit art. 9 din Legea nr. 241/2005, întrucât nu este vorba de o ascundere a sursei sau a bunului impozabil, în condițiile în care celelalte impozite datorate statului (impozitul pe venit în cazul de față) au fost stabilite și înregistrate contabil [art. 9 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 241/2005], aspectul putând constitui contravenție.

49. Simpla trimitere la regimul juridic al impozitelor, taxelor și contribuțiilor din cuprinsul art. 12 alin. (1) al Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 196/2005 nu este în măsură a conferi valențe infracționale, încadrabile sub imperiul dispozițiilor art. 9 din Legea nr. 241/2005, conduitei generatorului de deșuri metalice feroase sau neferoase, persoană fizică sau juridică, de a nu plăti către Fondul pentru Mediu contribuția egală cu 3% din veniturile realizate din vânzarea acestor deșuri.

50. Și-au exprimat punctul de vedere/opinia în acest sens *Curtea de Apel Brașov și tribunalele Brașov, Ialomița* (Secția penală), *Teleorman* (Secția penală) și *Prahova* (Secția penală).

#### VII. **Jurisprudența Curții Constituționale și a instanțelor europene**

51. În jurisprudența instanței de contencios constituțional au fost identificate următoarele decizii, care prezintă relevanță pentru dezlegarea problemei de drept ce face obiectul analizei: Decizia nr. 363 din 7 mai 2015, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 495 din 6 iulie 2015, Decizia nr. 817 din 24 noiembrie 2015, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 130 din 19 februarie 2016, Decizia nr. 871 din 10 decembrie 2015, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 154 din 29 februarie 2016, Decizia nr. 446 din 28 iunie 2016, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 604 din 9 august 2016, Decizia nr. 634 din 17 octombrie 2017, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 100 din 1 februarie 2018, și Decizia nr. 850 din 13 decembrie 2018, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 228 din 25 martie 2019.

52. Pe rolul *Curții de Justiție a Uniunii Europene* s-a aflat Cauza C-104/17 *Cali Esprou — S.R.L. împotriva Administrației Fondului pentru Mediu*, soluționată prin Hotărârea din 15 martie 2018, prin care — în contextul interpretării art. 15 din Directiva nr. 94/62/CE a Parlamentului European și a Consiliului privind ambalajele și deșeurile de ambalaje — s-a statuat cu privire la o altă contribuție la Fondul pentru mediu, prevăzută tot de art. 3 din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 196/2005, instanța europeană reținând, la paragraful 38, următoarele:

„În plus, deșeurile trebuie considerate *produse* în sensul articolului 110 TFUE (a se vedea în acest sens Hotărârea din 9 iulie 1992, Comisia/Belgia, C-2/90, EU:C:1992:310, punctele 25—28). (...) 40. În consecință, contribuția în discuție

în litigiul principal constituie un *impozit intern în sensul articolului 110 TFUE*.” (Articolul 110 TFUE interzice fiecărui stat membru să aplice produselor celorlalte state membre impozite interne mai mari decât cele care se aplică produselor naționale similare — n.r.).

#### VIII. **Punctul de vedere al Direcției legislație, studii, documentare și informatică juridică din cadrul Înaltei Curți de Casație și Justiție**

53. Cu Adresa nr. 237 din 4.03.2020, Direcția legislație, studii, documentare și informatică juridică din cadrul instanței supreme și-a exprimat opinia, în sensul că, în absența prevederii contribuției la Fondul pentru mediu în Codul fiscal și în Codul de procedură fiscală, includerea acesteia în sfera noțiunii de *obligații fiscale*, în accepțiunea dispozițiilor art. 2 lit. e) din Legea nr. 241/2005 și, implicit, în sfera de aplicare a normei de incriminare cuprinse în art. 9 alin. (1) din Legea nr. 241/2005 echivalează cu o interpretare extensivă a normei de incriminare, prin analogie, în defavoarea persoanei acuzate, interpretare care contravine art. 7 din Convenția pentru apărarea drepturilor omului și a libertăților fundamentale.

54. S-a arătat că, în realitate, contribuția la Fondul pentru mediu de 2% din veniturile realizate din vânzarea deșeurilor (contribuția anterioară la Fondul pentru mediu de 3% din veniturile realizate din vânzarea deșeurilor metalice feroase și neferoase), neprevăzută în Codul fiscal și în Codul de procedură fiscală, constituie o contribuție cu reținere la sursă, care intra sub incidența vechilor dispoziții ale art. 6 din Legea nr. 241/2005, declarate neconstituționale prin Decizia Curții Constituționale nr. 363 din 7 mai 2015.

#### IX. **Răspunsul Ministerului Public — Parchetul de pe lângă Înalta Curte de Casație și Justiție**

55. Prin Adresa nr. 2.952/C/3308/III-5/2019 din 7 februarie 2020, **Ministerul Public — Parchetul de pe lângă Înalta Curte de Casație și Justiție** a comunicat că la nivelul Secției judiciare — Serviciul judiciar penal nu se află în lucru nicio sesizare în vederea promovării unui recurs în interesul legii cu privire la problema de drept supusă dezlegării; de asemenea, prin concluziile scrise formulate, Ministerul Public apreciază că veniturile la Fondul pentru mediu, constând în contribuția de 3% din veniturile realizate din vânzarea deșeurilor metalice feroase și neferoase, obținute de către generatorul deșeurilor, persoană fizică sau juridică, reglementată de art. 9 alin. (1) lit. a) din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 196/2005, constituie obligație fiscală în sensul art. 2 alin. (1) lit. e) din Legea nr. 241/2005 și, pe cale de consecință, pot face obiectul infracțiunii de evaziune fiscală în forma prevăzută de art. 9 din Legea nr. 241/2005.

56. În susținerea acestei opinii s-a arătat că, potrivit preambulului și expunerii de motive ale Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 196/2005, scopul adoptării acestui act normativ a fost determinat, printre altele, de necesitatea clarificării regimului juridic al veniturilor din care se constituie Fondul pentru Mediu, prin instituirea aplicabilității prevederilor Codului de procedură fiscală, precum și reglementarea atribuțiilor Administrației Fondului pentru Mediu în ceea ce privește activitatea de declarare, constatare, control, colectare, soluționare a contestațiilor și executare silită a contribuțiilor datorate Fondului pentru mediu.

57. În acest sens, pe lângă dispozițiile art. 11 alin. (1) din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 196/2005 [în redactarea primită conform modificărilor aduse prin art. 1 pct. 19 din Legea nr. 167/2010 pentru aprobarea Ordonanței de urgență a

Guvernului nr. 15/2010 pentru modificarea art. 13 alin. (2) din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 196/2005] care stabilesc că „*sumele prevăzute la art. 9 alin. (1) lit. a), b), e) și f) se declară și se plătesc lunar de către persoanele juridice și fizice care desfășoară activitățile respective, până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care s-a desfășurat activitatea*”, art. 12 alin. (1) și (2) din același act normativ statuează într-o redactare clară, lipsită de echivoc că, pe de o parte, contribuțiile, taxele, penalitățile și alte sume ce constituie venit la bugetul Fondului pentru mediu se gestionează de Administrația Fondului și urmează regimul juridic al impozitelor, taxelor, contribuțiilor și altor sume datorate bugetului general consolidat, reglementat de Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 și, pe de altă parte, că administrarea contribuțiilor, taxelor, penalităților și a altor sume ce constituie venituri ale Fondului pentru mediu, inclusiv declararea, stabilirea, verificarea, colectarea, soluționarea contestațiilor, precum și îndeplinirea măsurilor asigurătorii și procedura de executare silită se realizează de Administrația Fondului în conformitate cu dispozițiile Ordonanței Guvernului nr. 92/2003.

58. S-a învederat că, atât în perioada indicată în actul de sesizare, cât și în prezent, contribuțiile, taxele, penalitățile și alte sume care constituie venituri ale Fondului pentru mediu au fost și sunt supuse regimului general de administrare instituit prin Codul de procedură fiscală pentru impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat.

59. Normele conținute de Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 196/2005 (ca lege specială) consacră vocația Codului de procedură fiscală (Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, respectiv Legea nr. 207/2015 — în prezent) de a reprezenta dreptul comun aplicabil sub toate aspectele care interesează administrarea contribuțiilor și taxelor de mediu, printre care și contribuția aflată în discuție, ceea ce se află în deplin acord cu prevederile art. 2 alin. (2) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 [corespunzător art. 2 alin. (1) din Legea nr. 207/2015] care stabilesc aplicabilitatea, cu titlu de lege generală, a Codului de procedură fiscală în ceea ce privește administrarea creanțelor provenind din contribuții, amenzi și alte sume ce constituie venituri ale bugetului general consolidat, potrivit legii, în măsura în care prin lege nu se prevede altfel.

60. Așadar, apare ca fiind lipsită de relevanță juridică împrejurarea că, potrivit legii speciale (Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 196/2005), contribuția prevăzută de art. 9 lit. a) constituie venit la Fondul pentru mediu, iar nu la bugetul general consolidat, de vreme ce, printr-o dispoziție expresă a legii speciale [art. 12 alin. (1) și (2) din ordonanță], se face trimitere la Codul de procedură fiscală care va fi aplicabil, ca lege generală, sub toate aspectele referitoare la administrarea taxelor și contribuțiilor instituite prin legea specială, sub rezerva, bineînțeles, a aspectelor care primesc, în cadrul acesteia din urmă, o reglementare distinctă, derogatorie.

61. Pe de altă parte, în sensul definiției legale conținute de art. 1 alin. (3) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 (corespunzător art. 1 pct. 2 din Legea nr. 207/2015), administrarea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și altor sume datorate bugetului general consolidat constă într-un ansamblu de activități desfășurate de organele fiscale în legătură cu: înregistrarea fiscală; declararea, stabilirea, verificarea și colectarea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și altor sume datorate bugetului general consolidat; soluționarea contestațiilor împotriva actelor administrative fiscale.

62. În cadrul raporturilor juridice ce se nasc în legătură cu administrarea creanțelor fiscale, există, în sarcina contribuabililor și, după caz, a plătitorilor, o serie de obligații fiscale, enumerate de art. 22 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, ce au ca obiect următoarele conduite: a) declararea bunurilor și veniturilor impozabile sau, după caz, a impozitelor, taxelor, contribuțiilor și altor sume datorate bugetului general consolidat; b) calcularea și înregistrarea în evidențele contabile și fiscale a impozitelor, taxelor, contribuțiilor și altor sume datorate bugetului general consolidat; c) plata la termenele legale a impozitelor, taxelor, contribuțiilor și altor sume datorate bugetului general consolidat; d) plata dobânzilor, penalităților de întârziere sau majorărilor de întârziere, după caz, aferente impozitelor, taxelor, contribuțiilor și altor sume datorate bugetului general consolidat, denumite obligații de plată accesorii; e) calcularea, reținerea și înregistrarea în evidențele contabile și de plată, la termenele legale, a impozitelor și contribuțiilor care se realizează prin stopaj la sursă; f) îndeplinirea oricăror altor obligații care revin contribuabililor, persoane fizice sau juridice, în aplicarea legilor fiscale.

63. În virtutea normei de trimitere conținute de art. 12 alin. (1) și (2) din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 196/2005 la prevederile Codului de procedură fiscală, obligațiile fiscale prevăzute de acesta din urmă sunt pe deplin aplicabile și contribuabililor/plătitorilor taxelor și contribuțiilor prevăzute de ordonanță sub toate aspectele care nu au primit o reglementare distinctă în cadrul acesteia din urmă.

64. Or, nicio prevedere din ordonanță nu derogă de la regimul general de administrare a creanțelor fiscale, astfel cum acesta a fost reglementat în Codul de procedură fiscală.

65. În acest context, obligațiile instituite în sarcina plătitorilor privind contribuțiile la Fondul pentru mediu, prin art. 11 alin. (1) din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 196/2005, dau expresie unei componente a administrării fiscale și constituie, în realitate, o particularizare, în cadrul legii speciale, a obligației prevăzute de art. 22 lit. e) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, de a calcula, reține și înregistra în evidențele contabile și de a plăti, la termenele legale, impozitele și contribuțiile care se realizează prin stopaj la sursă. Așadar, și în privința acestei contribuții, există în sarcina plătitorilor toate obligațiile fiscale prevăzute de Codul de procedură fiscală în legătură cu administrarea creanțelor fiscale.

66. În susținerea faptului că taxele și contribuțiile prevăzute de Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 196/2005 au natura unor creanțe fiscale principale, a fost invocată și Decizia nr. 14 din 22 iunie 2015 pronunțată de Înalta Curte de Casație și Justiție — Completul competent să judece recursul în interesul legii, susținându-se că argumentele pentru care instanța supremă a stabilit natura fiscală a taxei pe poluare pentru autovehicule se regăsesc pe deplin și în privința contribuției prevăzute de art. 9 alin. (1) lit. a) din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 196/2005, avându-se în vedere atât sediul normativ comun, cât și identitatea de regim juridic aplicabil din perspectiva administrării lor fiscale.

67. Așadar, contribuția prevăzută de art. 9 alin. (1) lit. a) din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 196/2005 constituie o creanță fiscală principală, supusă, din perspectiva administrării sale, prevederilor Codului de procedură fiscală, aplicabil în temeiul normei de trimitere conținute de art. 12 alin. (1) și (2) din ordonanță.

68. Desfășurarea unor activități economice de colectare și/sau valorificare a deșeurilor metalice feroase și neferoase, de

către operatori economici, dă naștere, în sarcina acestora, în calitate de plătitori ai contribuției, obligației legale de a reține prin stopaj la sursă, de a declara și vira lunar la Fondul pentru mediu, până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care au desfășurat activitatea, sumele aferente unei cote de 3% din veniturile realizate din vânzarea acestor deșeuri, inclusiv a bunurilor destinate dezmembrării.

69. În acest context se naște un raport juridic de procedură fiscală, în conținutul căruia intră obligația plătitorului contribuției de a avea o anumită conduită în legătură cu administrarea creanței fiscale căreia contribuția respectivă îi dă expresie, conduită în care se regăsesc obligații ce au ca obiect: înregistrarea fiscală; declararea veniturilor supuse contribuției; stabilirea prin calcularea și înregistrarea în evidențele contabile și fiscale a cuantumului contribuției, reținerea prin stopaj la sursă și plata în termenele legale a contribuției; plata accesoriilor creanței fiscale principale.

70. Prin urmare, din interpretarea coroborată a dispozițiilor art. 12 alin. (1) și (2) din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 196/2005 cu prevederile art. 1 alin. (2) și (3), art. 21 și art. 22 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 rezultă, cu suficientă claritate, natura fiscală a contribuției prevăzute de art. 9 alin. (1) lit. a) din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 196/2005 și aplicabilitatea, în privința administrării acesteia, a obligațiilor fiscale prevăzute de Codul de procedură fiscală pentru contribuabili și/sau plătitori.

71. S-a arătat că aceeași concluzie se desprinde și din observarea scopului adoptării Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 196/2005, astfel încât rezultatele interpretării logice-sistematice și ale interpretării teleologice sunt perfect convergente, din perspectivele care interesează natura fiscală a contribuției analizate și supunerea acesteia regimului procesual fiscal de drept comun, în completarea celui instituit prin actul normativ special care o consacră.

72. Pe de altă parte, s-a subliniat că, în sensul definiției conținute de art. 2 lit. e) din Legea nr. 241/2005, constituie obligații fiscale obligațiile prevăzute de Codul fiscal și Codul de procedură fiscală și că obiectul juridic special comun al infracțiunilor de evaziune fiscală, incriminate prin art. 9 alin. (1) lit. a), b), c) din această lege, îl constituie relațiile sociale privind activitățile economico-financiare ale căror naștere, desfășurare și dezvoltare normale depind de apărarea împotriva oricăror atingeri aduse stabilirii corecte a stării de fapt fiscale, colectării taxelor, impozitelor și contribuțiilor și îndeplinirii obligațiilor fiscale, indiferent că este vorba despre obligații de drept fiscal substanțial ori procedural.

73. Acestor relații sociale li se aduce atingere prin acțiuni de: ascundere de la impozitare sau taxare a materiei impozabile; neevidențiere în documentele legale a operațiunilor economice efectuate sau a veniturilor realizate ori prin evidențierea în documentele legale a unor cheltuieli nereale sau a unor operațiuni fictive. Relațiile sociale ocrotite prin normele de incriminare privesc, așadar, stabilirea corectă și exactă a stării de fapt fiscale, colectarea impozitelor, taxelor și contribuțiilor, în vederea îndeplinirii obligațiilor fiscale stabilite în sarcina contribuabililor sau a altor persoane, ceea ce, în esență, se circumscrie administrării creanțelor fiscale, astfel cum s-a statuat în jurisprudența de unificare.

74. Or, având în vedere natura fiscală a contribuției prevăzute de art. 9 alin. (1) lit. a) din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 196/2005 și existența, în sarcina plătitorilor acesteia, a obligațiilor fiscale, prevăzute de art. 22 din



Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, de înregistrare, evidențiere corectă în documentele contabile și fiscale a elementelor pe baza cărora se determină cuantumul contribuției, s-a arătat că încălcarea, cu intenție calificată, a acestor obligații, în modalitățile stabilite în normele de incriminare, întrunește elementele de tipicitate ale infracțiunilor de evaziune fiscală prevăzute de art. 9 din Legea nr. 241/2005.

#### X. Punctul de vedere al facultăților de Drept

75. La solicitarea Completului pentru dezlegarea unor chestiuni de drept investit cu soluționarea sesizării, următoarele facultăți de drept și-au exprimat opinia cu privire la problema de drept în discuție:

76. *Facultatea de Drept din cadrul Universității București* (Departamentul de drept public și Departamentul de drept penal) a apreciat că obligația de plată a contribuției la Fondul pentru mediu reglementată de art. 9 alin. (1) lit. a) din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 196/2005 nu constituie obligație fiscală în sensul art. 2 alin. (1) lit. e) din Legea nr. 241/2005, nefiind prevăzută de Codul fiscal, și, pe cale de consecință, nu poate face obiectul infracțiunii de evaziune fiscală în forma prevăzută de art. 9 din aceeași lege.

77. În sprijinul acestei interpretări s-a pornit de la definiția noțiunii de „*obligație fiscală*”, stabilită prin art. 2 alin. (1) lit. e) din Legea nr. 241/2005, în sensul delimitării acestei categorii de obligații prin raportare la prevederea lor în două acte normative — Codul fiscal și Codul de procedură fiscală: „*obligații fiscale — obligațiile prevăzute de Codul fiscal și de Codul de procedură fiscală*”. Făcând referire la „*Codul fiscal și Codul de procedură fiscală*”, definiția obligației fiscale cuprinsă în art. 2 alin. (1) lit. e) din Legea nr. 241/2005 stabilește că prevederile acestei legi se aplică acelor obligații prevăzute de ambele acte normative. O astfel de interpretare este rezultatul utilizării conjuncției „și” în cuprinsul definiției.

78. S-a arătat că, în timp ce Codul fiscal [Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare (*Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal*)] instituie obligațiile de plată a unor impozite, taxe și contribuții pe care le enumeră în art. 2, Codul de procedură fiscală are o sferă mai largă, stabilind cadrul legal de administrare a tuturor creanțelor fiscale (cărora le sunt corelative obligațiile fiscale), indiferent de actul normativ în temeiul căruia iau naștere acestea.

79. Definind obligațiile fiscale prin enumerarea lor, art. 22 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 include în aceeași listă atât obligațiile de plată corelative creanțelor fiscale, născute deci din raportul de drept material fiscal, cât și obligații specifice administrării acestor obligații de plată, specifice raportului de drept procedural fiscal, cum ar fi obligația de declarare, obligația de a calcula și de a înregistra în documentele contabile și fiscale obligațiile de plată etc. Caracterul extensiv al definiției „*obligații fiscale*” astfel consacrat de art. 22 din Codul de procedură fiscală este completat de aplicarea acestei definiții tuturor obligațiilor incluse în această categorie corelative oricăror creanțe fiscale, indiferent de actul normativ care reglementează raportul de drept material fiscal.

80. Analizând conformitatea prevederilor art. 9 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 241/2005 cu normele de principiu și condițiile de claritate, precizie, previzibilitate și accesibilitate circumscrise principiului legalității prevăzut de dispozițiile art. 1 alin. (5) din Constituție, Curtea Constituțională a statuat, prin Decizia nr. 817/2015 (publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 130 din data de 19 februarie 2016), că sfera de aplicare a art. 9 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 241/2005 este

determinată de creanțele fiscale instituite explicit de Codul fiscal. Curtea a arătat că „din coroborarea normelor fiscale și procedurale fiscale, mai sus menționate, rezultă cu claritate care sunt impozitele și taxele care intră sub incidența normei, acestea fiind expres enumerate de prevederile art. 2 din Codul fiscal”. Aceeași soluție a fost menținută de Curtea Constituțională și în deciziile sale ulterioare nr. 871 din 10 decembrie 2015 și nr. 677 din 17 noiembrie 2016 (publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 212 din 28 martie 2017).

81. S-a arătat că soluția de interpretare astfel stabilită de Curtea Constituțională este congruentă cu interpretarea literală a definiției „*obligații fiscale*” pe care o instituie art. 2 alin. (1) lit. e) din Legea nr. 241/2005 și care completează prevederile art. 9 alin. (1) din aceeași lege. Potrivit acestei definiții, sintagma „*obligațiile fiscale*” pe care o folosește art. 9 alin. (1) include obligațiile prevăzute de Codul fiscal și de Codul de procedură fiscală.

82. Având în vedere argumentele expuse, obligațiile care se regăsesc atât în Codul fiscal, cât și în Codul de procedură fiscală, întrunind astfel exigențele de interpretare impuse de conjuncția „și” utilizată de legiuitor, sunt obligațiile de plată corelative creanțelor fiscale principale și creanțelor fiscale accesorii instituite prin Codul fiscal.

83. Interpretarea literală a art. 2 alin. (1) lit. e) din Legea nr. 241/2005 și interpretarea stabilită de Decizia Curții Constituționale nr. 817/2015, menită să asigure conformitatea acestor prevederi cu principiul legalității prevăzut de art. 1 alin. (5) din Constituție, converg spre includerea în sfera de aplicare a prevederilor art. 9 alin. (1) din Legea nr. 241/2005 doar a obligațiilor de plată corelative creanțelor fiscale principale și creanțelor fiscale accesorii instituite prin Codul fiscal.

84. Chiar dacă contribuția la Fondul pentru mediu menționată în art. 9 alin. (1) lit. a) din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 196/2005 este o obligație fiscală în sens generic, fiind o contribuție, totuși nu este prevăzută în art. 2 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, ci într-o lege specială (Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 196/2005), prin urmare nu poate fi încadrată în conținutul sintagmei „*obligații fiscale*” utilizate de art. 9 alin. (1) din Legea nr. 241/2005, astfel cum este definită de art. 2 alin. (1) lit. e) din aceeași lege.

85. S-a mai arătat că, dacă legiuitorul ar fi vrut ca o faptă comisă în scopul sustragerii de la obligațiile fiscale prevăzute de Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 196/2005 să constituie infracțiune în sensul art. 9 din Legea nr. 241/2005, pentru a respecta principiul legalității, ar fi făcut o referire expresă și la acest act normativ sau o referire generică la orice acte normative prin care se instituie obligații fiscale. În caz contrar, ar însemna să se dea prioritate analogiei în defavoarea inculpatului, extinzând aplicarea unei norme penale [art. 2 alin. (1) lit. e și art. 9 din Legea nr. 241/2005] cu privire la o situație (comiterea unei fapte în scopul sustragerii de la contribuția prevăzută în Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 196/2005) care nu este reglementată de textele de lege aplicabile (textele din Legea nr. 241/2005), dar care este asemănătoare, inclusiv sub aspectul regimului juridic (adică procedural) cu aceasta.

86. În același sens a opinat și *Facultatea de Drept din cadrul Universității de Vest din Timișoara* (Centrul de Cercetări în Științe Penale). S-a susținut că, potrivit dispozițiilor cuprinse în art. 2 lit. e) din Legea nr. 241/2005, în înțelesul acestei legi, obligațiile fiscale sunt definite ca fiind obligațiile prevăzute de Codul fiscal și de Codul de procedură fiscală.

87. Astfel, din interpretarea textului legal rezultă că impozitele, taxele și contribuțiile reprezentând obligații fiscale, în sensul Legii nr. 241/2005, sunt doar cele direct și expres prevăzute în Codul fiscal, întrucât în prezent Codul de procedură fiscală nu stabilește impozite, taxe sau contribuții, ci, conform art. 2 alin. (1) din Legea nr. 207/2015, doar cadrul legal de administrare a acestor impozite, taxe și contribuții, astfel că trimiterea la acest din urmă act normativ nu produce niciun efect juridic cu privire la conținutul definiției obligațiilor fiscale.

88. S-a susținut că, în raport cu definiția actuală a obligațiilor fiscale prevăzută în Legea nr. 241/2005, creanțele bugetare care nu sunt fiscale, cum sunt taxele (speciale), redevențele, amenzile, chirile, dividendele sau veniturile realizate din confiscări, nu reprezintă obligații fiscale, în sensul Legii nr. 241/2005.

89. S-a arătat că nu se poate pune semnul egalității între creanțele bugetare (noțiune mai largă, care include atât creanțele fiscale, cât și alte categorii de creanțe, cum sunt și cele menționate la art. 28 din Legea nr. 273/2006 privind finanțele publice locale, cu modificările și completările ulterioare) și creanțele fiscale, astfel cum sunt acestea enumerate la art. 2 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (impozite, taxe, contribuții sociale); creanțele fiscale sunt cele care izvorăsc dintr-un raport juridic de drept fiscal și sunt derivate dintr-un act emis în regim de putere publică.

90. Or, art. 9 alin. (1) lit. a) din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 196/2005 reglementează o creanță bugetară constând într-o contribuție specială, care nu se regăsește printre impozitele și taxele stabilite de dispozițiile Codului fiscal.

91. S-a subliniat că, fiind vorba despre definirea unui element constitutiv al faptelor incriminate de dispozițiile Legii nr. 241/2005, fără de care condițiile de tipicitate ale infracțiunilor de evaziune fiscală nu sunt îndeplinite, nu se poate pune problema unei interpretări *in extenso* a noțiunii de „obligație fiscală”, pentru ca, în acest fel, să poată fi angajată răspunderea penală.

92. Faptul că, potrivit art. 12 alin. (1) din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 196/2005, contribuțiile, taxele, penalitățile și alte sume ce constituie venit la bugetul Fondului pentru mediu urmează regimul juridic al impozitelor, taxelor, contribuțiilor și al altor sume datorate bugetului general consolidat, reglementat de Legea nr. 207/2015, nu poate însemna echivalarea acestor contribuții cu obligațiile fiscale prevăzute de Codul fiscal.

93. Aceasta pentru că, în primul rând, Codul de procedură fiscală nu stabilește impozite, taxe sau contribuții. Apoi, trimiterea pe care art. 12 alin. (1) din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 196/2005 o face la Codul de procedură fiscală se datorează faptului că acest din urmă act normativ este cel care reglementează cadrul legal de administrare și a contribuțiilor, taxelor și penalităților prevăzute de Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 196/2005. De altfel, dacă aceste contribuții ar constitui într-adevăr obligații fiscale, ele ar urma de la sine regimul juridic reglementat de Codul de procedură fiscală, astfel că dispozițiile art. 12 alin. (1) din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 196/2005 ar fi superflue.

94. Având în vedere aceste argumente, s-a opinat în sensul că veniturile la Fondul pentru mediu constând în contribuția de 3% din veniturile realizate din vânzarea deșeurilor metalice feroase și neferoase, obținute de către generatorul deșeurilor, persoană fizică sau juridică, reglementată de art. 9 alin. (1) lit. a) din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 196/2005, nu

constituie o obligație fiscală în sensul art. 2 alin. (1) lit. e) din Legea nr. 241/2005 și, pe cale de consecință, nu poate face obiectul infracțiunii de evaziune fiscală în forma prevăzută de art. 9 din aceeași lege.

95. *Facultatea de Drept din cadrul Universității „Lucian Blaga” din Sibiu* consideră că obligația de plată a contribuției la Fondul pentru mediu reglementată de art. 9 alin. (1) lit. a) din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 196/2005 constituie obligație fiscală în sensul art. 2 alin. (1) lit. e) din Legea nr. 241/2005 și, pe cale de consecință, poate face obiectul infracțiunii de evaziune fiscală în forma prevăzută de art. 9 din aceeași lege.

96. În sprijinul acestei interpretări s-a arătat, în esență, că Fondul pentru mediu este un buget public, parte componentă a sistemului bugetar public național, respectiv a bugetului general consolidat al statului, iar veniturile acestuia, cum sunt cele reglementate în art. 9 alin. (1) lit. a) din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 196/2005, au natura juridică de venituri fiscale.

97. Au fost invocate, în acest sens, dispozițiile art. 2 lit. e) din Legea nr. 241/2005, arătându-se că, potrivit acestora, obligațiile fiscale sunt obligațiile prevăzute de Codul fiscal și de Codul de procedură fiscală, precum și dispozițiile art. 1 pct. 10 din Legea nr. 207/2015, care definesc noțiunea de creanță fiscală ca fiind dreptul la încasarea oricărei sume cuvenite bugetului general consolidat reprezentând creanța fiscală principală și creanța fiscală accesorie.

98. S-a precizat că definiția noțiunii de creanță fiscală trebuie să fie pusă alături de definiția dată noțiunii de creanță bugetară, care, potrivit art. 1 pct. 7 din Legea nr. 207/2015, reprezintă dreptul la încasarea oricărei sume cuvenite bugetului general consolidat, reprezentând creanța bugetară principală și creanța bugetară accesorie.

99. Coroborarea acestor două noțiuni este lămuritoare pe deplin doar sub aspectul destinației bugetare publice (adică bugetului general consolidat) a sumelor de bani reprezentând creanțe fiscale și creanțe bugetare, toate intrând, așadar, sub incidența Codului de procedură fiscală; de asemenea, aceste definiții mai sunt pe deplin lămuritoare cu privire la perspectiva ce trebuie avută asupra aceluiași raport juridic, căci se referă la dreptul organului fiscal (ca subiect al raportului juridic fiscal) de a încasa sume de bani cu destinație bugetară publică.

100. În continuarea raționamentului se arată că, distinct de noțiunile de creanță fiscală și creanță bugetară, legiuitorul fiscal definește, la art. 1 pct. 27 din Legea nr. 207/2015, și noțiunea de obligație fiscală, ca fiind obligația de plată a oricărei sume care se cuvine bugetului general consolidat, reprezentând obligația fiscală principală și obligația fiscală accesorie, adică obligația de plată a contribuabilului.

101. Argumentul final îl reprezintă trimiterea la noțiunea de *organ fiscal*, prin care același Cod de procedură fiscală (Legea nr. 207/2015), la art. 1 pct. 30, înțelege organul fiscal central, organul fiscal local, precum și alte instituții publice care administrează creanțe fiscale, între care și Administrația Fondului pentru Mediu, care este abilitată să intre în raporturi juridice fiscale și să aplice procedura fiscală în scopul colectării creanțelor fiscal-bugetare ce îi sunt atribuite prin lege, conform art. 3 alin. (3) din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 196/2005.

102. *Facultatea de Drept din cadrul Universității „Alexandru Ioan Cuza” din Iași* a opinat, de asemenea, că dispozițiile art. 9 din Legea nr. 241/2005 instituie incriminări compatibile cu orice impozit, taxă ori contribuție, atât timp cât regimul juridic al acestora este guvernat de Codul de procedură fiscală, cum este

și cazul obligației de plată a contribuției la Fondul pentru mediu reglementate de art. 9 alin. (1) lit. a) din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 196/2005.

103. S-a arătat, în acest sens, că norma de referire/trimitere prevăzută de art. 2 alin. (1) lit. e) din Legea nr. 241/2005 are două dimensiuni: o trimitere la Codul fiscal — normă cu un conținut limitat în materie fiscală și o trimitere la Codul de procedură fiscală — normă cu un conținut general (art. 22 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003).

104. Dispozițiile Codului de procedură fiscală reglementează obligații fiscale cu vocație generală de aplicare, fără a ține cont de sursa normativă a impozitului, taxei ori contribuției din care derivă obligația fiscală. Codul de procedură fiscală instituie o paletă amplă de obligații fiscale procesuale eminentemente nepatrimoniale, a căror vocație este asigurarea executării creanțelor fiscale, care își au sursă în alt act normativ, fie acesta Codul fiscal, fie o lege specială.

105. Corelând dispozițiile art. 9 din Legea nr. 241/2005 cu dispoziții de drept fiscal, se constată că infracțiunea de evaziune fiscală reprezintă, din punctul de vedere al conținutului constitutiv, o faptă penală care are ca temei obligațiile fiscale în sensul definiției de la art. 22 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003. Obiectul juridic al acestor infracțiuni de evaziune fiscală este dat, *grosso modo*, de stabilirea corectă a obligațiilor fiscale, stabilire care rezultă din îndeplinirea conformă a obligațiilor fiscale nepatrimoniale. Spre exemplu, în modalitatea *ascunderea sursei ori bazei impozabile ori taxabile* [art. 9 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 241/2005] cadrul generic de comitere a infracțiunii este dat de obligația de înregistrare fiscală ori de obligația de a depune declarația fiscală (după caz, în funcție de tipul impozitului, taxei ori contribuției datorate).

106. Astfel, deși obligațiile fiscale din speță nu au izvorul în Codul fiscal, acestea sunt guvernate de Codul de procedură fiscală. Cum norma penală de referire/trimitere menționează expres dispozițiile Codului de procedură fiscală, se impune a conchide că voința legiuitorului nu a fost de a limita sfera de incidență a infracțiunilor de evaziune fiscală doar la impozitele, taxele și contribuțiile reglementate de Codul fiscal, ci de a proteja toate veniturile bugetului general consolidat, inclusiv cele reglementate de legi speciale. Pentru acest considerent s-a arătat că dispozițiile art. 9 din Legea nr. 241/2005 instituie incriminări compatibile cu orice impozit, taxă ori contribuție, atât timp cât regimul juridic al acesteia este guvernat de Codul de procedură fiscală, deci implicit și obligațiile reglementate de art. 9 din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 196/2005.

#### **XI. Raportul asupra chestiunii de drept**

107. În cauză, au fost întocmite două rapoarte, propunându-se soluții diferite de dezlegare a problemei de drept ce face obiectul sesizării, după cum urmează:

— în interpretarea art. 9 alin. (1) din Legea nr. 241/2005, coroborat cu art. 2 alin. (1) lit. e) din același act normativ, prin raportare la art. 9 alin. (1) lit. a) din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 196/2005, obligațiile prevăzute de Codul de procedură fiscală în legătură cu contribuțiile la fondurile speciale constituie, în ceea ce privește contribuția la Fondul pentru mediu reglementată de art. 9 alin. (1) lit. a) din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 196/2005, obligații fiscale în sensul Legii nr. 241/2005;

— veniturile la Fondul pentru mediu constând în contribuția de 2% din veniturile realizate din vânzarea deșeurilor, obținute de către deținătorul deșeurilor, persoană fizică sau juridică (de 3% din veniturile realizate din vânzarea deșeurilor metalice

feroase și neferoase, obținute de către generatorul deșeurilor, persoană fizică sau juridică), reglementată de art. 9 alin. (1) lit. a) din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 196/2005, nu constituie obligație fiscală în sensul art. 2 alin. (1) lit. e) și art. 9 din Legea nr. 241/2005.

#### **XII. Înalta Curte de Casație și Justiție**

108. Examinând sesizarea, întrebarea ce face obiectul acesteia și rapoartele întocmite în cauză, constată următoarele:

109. Potrivit dispozițiilor art. 475 din Codul de procedură penală, dacă în cursul judecății un complet de judecată al Înaltei Curți de Casație și Justiție, al curții de apel sau al tribunalului, investit cu soluționarea cauzei în ultimă instanță, constatând că există o chestiune de drept, de a cărei lămurire depinde soluționarea pe fond a cauzei respective și asupra căreia Înalta Curte de Casație și Justiție nu a statuat printr-o hotărâre prealabilă sau printr-un recurs în interesul legii și nici nu face obiectul unui recurs în interesul legii în curs de soluționare, va putea solicita Înaltei Curți de Casație și Justiție să pronunțe o hotărâre prin care să se dea rezolvare de principiu chestiunii de drept cu care a fost sesizată.

110. Din cuprinsul prevederilor legale care reglementează procedura de sesizare a Înaltei Curți de Casație și Justiție în vederea pronunțării unei hotărâri prealabile rezultă următoarele condiții de admisibilitate a sesizării, care trebuie îndeplinite cumulativ:

— chestiunea de drept să fie ridicată în cursul judecății, în fața unui complet de judecată al Înaltei Curți de Casație și Justiție, al curții de apel sau al tribunalului, investit cu soluționarea cauzei în ultimă instanță;

— chestiunea de drept să nu facă obiectul unui recurs în interesul legii în curs de soluționare, iar Înalta Curte de Casație și Justiție să nu fi statuat deja asupra problemei de drept printr-o hotărâre obligatorie pentru toate instanțele;

— existența unei chestiuni de drept; aceasta presupune ca problema pusă în discuție să fie una veritabilă, dificilă, susceptibilă să dea naștere unor interpretări diferite;

— chestiunea de drept să fie esențială, în sensul că de lămurirea ei depinde soluționarea pe fond a cauzei;

— chestiunea de drept să fie nouă.

111. Examinând condițiile de admisibilitate a sesizării, se constată că instanța de trimitere, Curtea de Apel Ploiești, este investită cu soluționarea dosarului în ultimă instanță, cauza se află în curs de judecată, iar problema de drept a cărei dezlegare se solicită nu a mai fost supusă examenului Înaltei Curți de Casație și Justiție, nici pe calea unei întrebări prealabile, nici printr-un recurs în interesul legii.

112. În ceea ce privește îndeplinirea cerinței existenței unei chestiuni de drept, de a cărei lămurire depinde soluționarea pe fond a cauzei respective, se apreciază că întrebarea ce face obiectul sesizării reprezintă o veritabilă problemă de drept, care necesită o dezlegare cu valoare de principiu din partea instanței supreme, având în vedere modificările legislative intervenite în materie fiscală.

113. Se constată, așadar, că sesizarea întrunește condițiile legale de admisibilitate în vederea pronunțării unei hotărâri prealabile.

114. În ceea ce privește fondul problemei de drept supuse dezlegării, respectiv dacă contribuția la Fondul pentru mediu, de 3% din veniturile realizate din vânzarea deșeurilor metalice feroase și neferoase obținute de către generatorul deșeurilor, persoană fizică sau juridică, reglementată de art. 9 alin. (1) lit. a)

din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 196/2005, constituie *obligație fiscală în sensul art. 2 alin. (1) lit. e) din Legea nr. 241/2005*, se rețin următoarele:

115. Potrivit art. 9 alin. (1) lit. a) din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 196/2005 (forma în vigoare în prezent):

„Veniturile Fondului pentru mediu se constituie din:

a) o contribuție de 2% din veniturile realizate din vânzarea deșeurilor, obținute de către deținătorul deșeurilor, persoană fizică sau juridică. Sumele se rețin la sursă de către operatorii economici care desfășoară activități de colectare și/sau valorificare a deșeurilor, care au obligația să le vireze la Fondul pentru mediu; (...).”

116. Anterior modificării textului prin Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 50/2019, cuantumul contribuției era de 3% din veniturile realizate din vânzarea deșeurilor metalice feroase și neferoase, inclusiv a bunurilor destinate dezmembrării, obținute de către generatorul deșeurilor, respectiv deținătorul bunurilor destinate dezmembrării, persoană fizică sau juridică.

117. Conform art. 9 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*:

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; (...).”

118. Totodată, art. 2 alin. (1) lit. e) din Legea nr. 241/2005 definește noțiunea de „*obligații fiscale*”, statuând că, „*în înțelesul prezentei legii*”, prin acestea se înțeleg „*obligațiile prevăzute de Codul fiscal și de Codul de procedură fiscală*”.

119. Analizând, din perspectiva succesiunii legilor fiscale, obligațiile fiscale prevăzute de Codul fiscal și de Codul de procedură fiscală la care face trimitere norma de incriminare prin art. 2 alin. (1) lit. e) din Legea nr. 241/2005, se rețin următoarele:

120. Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, în art. 2 — Impozitele, taxele și contribuțiile sociale reglementate de Codul fiscal (forma în vigoare la data faptelor), prevede expres doar anumite categorii de creanțe fiscale principale, astfel:

„(1) *Impozitele și taxele* reglementate prin prezentul cod sunt următoarele: a) impozitul pe profit; b) impozitul pe venit; c) impozitul pe veniturile microîntreprinderilor; d) impozitul pe veniturile obținute din România de nerezidenți; e) impozitul pe reprezentanțe; f) taxa pe valoarea adăugată; g) accizele; h) impozitele și taxele locale.

(2) *Contribuțiile sociale* reglementate prin prezentul cod sunt următoarele: a) contribuțiile de asigurări sociale datorate bugetului asigurărilor sociale de stat; b) contribuțiile de asigurări sociale de sănătate datorate bugetului Fondului național unic de asigurări sociale de sănătate; c) contribuția pentru concedii și indemnizații de asigurări sociale de sănătate datorată de angajator bugetului Fondului național unic de asigurări sociale de sănătate; d) contribuțiile de asigurări pentru șomaj datorate bugetului asigurărilor pentru șomaj; e) contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator bugetului asigurărilor sociale de stat; f) contribuția la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale, datorată de persoanele fizice și juridice care au calitatea de angajator potrivit art. 4 din Legea nr. 200/2006 privind constituirea și

utilizarea Fondului de garantare pentru plata creanțelor salariale, cu modificările ulterioare.”

121. Dispoziții similare se regăsesc și în art. 2 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare (Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, intrată în vigoare la data de 1 ianuarie 2016): „(1) *Impozitele și taxele reglementate prin prezentul cod sunt următoarele*: a) impozitul pe profit; b) impozitul pe veniturile microîntreprinderilor; c) impozitul pe venit; d) impozitul pe veniturile obținute din România de nerezidenți; e) impozitul pe reprezentanțe; f) taxa pe valoarea adăugată; g) accizele; h) impozitele și taxele locale; i) impozitul pe construcții. (2) *Contribuțiile sociale obligatorii reglementate prin prezentul cod sunt următoarele*: a) contribuțiile de asigurări sociale, datorate bugetului asigurărilor sociale de stat; b) contribuția de asigurări sociale de sănătate, datorată bugetului Fondului național unic de asigurări sociale de sănătate; c) contribuția asiguratorie pentru muncă, datorată bugetului general consolidat”.

122. Se constată astfel că ambele reglementări se referă exclusiv la contribuțiile sociale, contribuția la Fondul pentru mediu de 2% din veniturile realizate din vânzarea deșeurilor (contribuția anterioară la Fondul pentru mediu de 3% din veniturile realizate din vânzarea deșeurilor metalice feroase și neferoase) nefiind o contribuție socială.

123. În ceea ce privește dispozițiile Codului de procedură fiscală, se reține că, potrivit art. 22 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, „*prin obligații fiscale, în sensul prezentului cod, se înțelege*:

a) *obligația de a declara bunurile și veniturile impozabile sau, după caz, impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat;*

b) *obligația de a calcula și de a înregistra în evidențele contabile și fiscale impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat;*

c) *obligația de a plăti la termenele legale impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat;*

d) *obligația de a plăti dobânzi, penalități de întârziere sau majorări de întârziere, după caz, aferente impozitelor, taxelor, contribuțiilor și altor sume datorate bugetului general consolidat, denumite obligații de plată accesorii;*

e) *obligația de a calcula, de a reține și de a înregistra în evidențele contabile și de plată, la termenele legale, impozitele și contribuțiile care se realizează prin stopaj la sursă;*

f) *orice alte obligații care revin contribuabililor, persoane fizice sau juridice, în aplicarea legilor fiscale.*”

124. Legea nr. 207/2015 (în vigoare din 1 ianuarie 2016) definește, în art. 1 pct. 27, *obligația fiscală* ca fiind „*obligația de plată a oricărei sume care se cuvine bugetului general consolidat, reprezentând obligația fiscală principală și obligația fiscală accesorie*”. Conform art. 1 pct. 28, prin *obligație fiscală principală* se înțelege *obligația de plată a impozitelor, taxelor și contribuțiilor sociale*, precum și obligația organului fiscal de a restitui sumele încasate fără a fi datorate și de a rambursa sumele cuvenite, în situațiile și condițiile prevăzute de lege. Potrivit art. 1 pct. 29, prin *obligație fiscală accesorie* se înțelege obligația de plată sau de restituire a dobânzilor, penalităților sau a majorărilor, aferente unor obligații fiscale principale.

125. Definițiile sunt corelative celor de creanță fiscală, creanță fiscală principală și accesorie prevăzute de art. 1 pct. 10—12 din același act normativ, Legea nr. 207/2015 (*creanță fiscală* — dreptul la încasarea oricărei sume care se cuvine bugetului general consolidat, reprezentând creanța

fiscală principală și creanța fiscală accesorie; *creanță fiscală principală* — dreptul la perceperea impozitelor, taxelor și contribuțiilor sociale, precum și dreptul contribuabilului la restituirea sumelor plătite fără a fi datorate și la rambursarea sumelor cuvenite, în situațiile și condițiile prevăzute de lege; *creanță fiscală accesorie* — dreptul la perceperea dobânzilor, penalităților sau majorărilor aferente unor creanțe fiscale principale, precum și dreptul contribuabilului de a primi dobânzi, în condițiile legii).

126. Conform art. 1 pct. 5 din același act normativ, *contribuția socială* reprezintă prelevarea obligatorie realizată în baza legii, care are ca scop protecția persoanelor fizice obligate a se asigura împotriva anumitor riscuri sociale, în schimbul căreia aceste persoane beneficiază de drepturile acoperite de respectiva prelevare. În mod evident, contribuția la Fondul pentru mediu nu este o contribuție socială.

127. Se observă astfel că actualul Cod de procedură fiscală redefiniște noțiunea de *obligație fiscală*, restrângând sfera acesteia. Astfel, dacă, potrivit Ordonanței Guvernului nr. 92/2003, noțiunea de obligație fiscală cuprindea obligația de a declara, calcula, plăti orice contribuție prevăzută de lege, actuala reglementare se referă doar la contribuțiile sociale, definite ca atare prin art. 1 pct. 5 din Legea nr. 207/2015.

128. Fiind vorba despre definirea unui element constitutiv al infracțiunilor de evaziune fiscală prevăzute de art. 9 din Legea nr. 241/2005 („... *fapte săvârșite în scopul sustragerii de la îndeplinirea obligațiilor fiscale*”), restrângerea sferei noțiunii de „obligații fiscale” produce consecințe din punct de vedere penal, restrângând aria de incriminare (art. 4 din Codul penal raportat la art. 3 din Legea nr. 187/2012 pentru punerea în aplicare a Legii nr. 286/2009 privind Codul penal, cu modificările ulterioare), astfel că, indiferent de data săvârșirii faptelor și de legea în vigoare la acel moment, analiza trebuie făcută prin raportare la Legea nr. 207/2015.

129. Așadar, în prezent, *contribuția* la Fondul pentru mediu de 2% din veniturile realizate din vânzarea deșeurilor (contribuția anterioară la Fondul pentru mediu de 3% din veniturile realizate din vânzarea deșeurilor metalice feroase și neferoase) nu este prevăzută nici de Codul de procedură fiscală, actul normativ referindu-se, ca și Codul fiscal, exclusiv la contribuțiile sociale.

130. Pe de altă parte, se reține că, potrivit art. 12 alin. (1) din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 196/2005, contribuțiile, taxele, penalitățile și alte sume ce constituie venit la bugetul Fondului pentru mediu se gestionează de Administrația Fondului pentru Mediu și urmează regimul juridic al impozitelor, taxelor, contribuțiilor și al altor sume datorate bugetului general consolidat, reglementat de Legea nr. 207/2015.

131. Problema ce se ridică în continuare este aceea de a stabili dacă similitudinea de regim juridic a contribuției la Fondul pentru mediu cu impozitele, taxele, contribuțiile și celelalte sume datorate bugetului general consolidat reglementate de Codul de procedură fiscală poate conduce la interpretarea că și această contribuție reprezintă o obligație fiscală în sensul art. 2 alin. (1) lit. e) și art. 9 din Legea nr. 241/2005.

132. Pentru rezolvarea acestei chestiuni de drept trebuie pornit de la principiul legalității incriminării, principiu de rang constituțional și convențional [art. 73 alin. (3) lit. h) raportat la art. 15 alin. (2) din Constituție, art. 7 paragraful 1 din Convenția europeană a drepturilor omului], consacrat și de art. 1 din Codul penal, text ce statuează că legea penală prevede faptele care constituie infracțiuni — alin. (1) și, totodată, că nicio

persoană nu poate fi sancționată pentru o faptă care nu era prevăzută de legea penală la data când a fost săvârșită — alin. (2) (*nullum crimen sine lege*).

133. Principiul legalității incriminării are consecințe nu numai în activitatea legislativă, ci și în cea jurisdicțională, iar, în aplicarea legii, impune două obligații esențiale: interpretarea strictă a legii penale și interzicerea analogiei (*lex stricta, poenallia sunt strictissimae interpretationis*), respectiv interzicerea aplicării retroactive a legii (*lex praevia*).

134. În ceea ce privește prima obligație, interpretarea strictă a legii penale este urmarea firească a principiului legalității condamnărilor (Cauza *Dragotoniu și Militaru-Pidhorni împotriva României*, paragraful 40, Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 420 din 23 iunie 2010). Interpretarea legii penale trebuie să urmărească cunoașterea voinței reale a legiuitorului, prin respectarea dispozițiilor explicite din norma de incriminare, iar nu crearea unei alte norme, prin analogie.

135. Analogia presupune extinderea aplicării unei norme penale cu privire la o situație nereglementată în mod expres, dar care se aseamănă cu cea descrisă de norma respectivă. În doctrină, s-a ridicat problema dacă interdicția analogiei în dreptul penal are un caracter absolut sau relativ, recunoscându-se un regim diferit după cum efectele sale se produc în favoarea sau în defavoarea inculpatului. Dacă analogia în favoarea inculpatului (*in bonam partem*) este considerată, în anumite situații, de o parte a doctrinei, admisibilă, analogia în defavoarea inculpatului (*in malam partem*) este în mod unanim considerată inadmisibilă.

136. Interzicerea extinderii legii prin analogie în defavoarea inculpatului este un principiu dezvoltat pe cale jurisprudențială și de către Curtea Europeană a Drepturilor Omului. În jurisprudența sa, Curtea a statuat că: „*art. 7 paragraful 1 nu se limitează la interzicerea aplicării retroactive a dreptului penal în dauna acuzatului. El consacră, de asemenea, într-o manieră mai generală, principiul legalității infracțiunilor și pedepselor și pe acela care impune de a nu se aplica legea penală, într-un mod extensiv, în detrimentul acuzatului, îndeosebi prin analogie; de aici rezultă că o infracțiune trebuie să fie definită clar de lege*” (Cauza *Kokkinakis împotriva Greciei*, Hotărârea din 25 mai 1993, paragraful 52, <http://hudoc.echr.coe.int>). „*Curtea reiterează că, potrivit jurisprudenței sale, articolul 7 cuprinde, printre altele, principiul potrivit căruia numai legea poate defini o infracțiune și poate prescrie o pedeapsă (nullum crimen, nulla poena sine lege). Deși interzice, în special, extinderea domeniului de aplicare a infracțiunilor existente la fapte care anterior nu erau infracțiuni, ea prevede, de asemenea, principiul potrivit căruia legea penală nu trebuie interpretată în detrimentul unui acuzat, de exemplu prin analogie. Rezultă că infracțiunile și sancțiunile relevante trebuie să fie clar definite de lege. Această cerință este îndeplinită atunci când individul poate ști din formularea dispoziției relevante și, dacă este nevoie, cu asistența interpretării acesteia de către instanțe, ce acte și omisiuni îl vor face răspunzător penal*” (Cauza *Coëme și alții împotriva Belgiei*, Hotărârea din 22 iunie 2000, paragraful 145, <http://hudoc.echr.coe.int>; în același sens Cauza *Pessino împotriva Franței*, Hotărârea din 10 octombrie 2006, paragraful 28, <http://hudoc.echr.coe.int>; Cauza *Dragotoniu și Militaru-Pidhorni împotriva României*, paragraful 33, Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 420 din 23 iunie 2010).

137. Totodată, trebuie subliniat faptul că garanțiile consacrate de art. 7 paragraful 1 reprezintă un element esențial al preeminenței dreptului și ocupă un loc primordial în sistemul de

protecție a drepturilor omului instituit de Convenție, art. 15 paragraful 2 nepermițând statelor contractante nicio posibilitate de derogare de la acestea, în caz de război sau în caz de existență a vreunui pericol public.

138. Procedând la o interpretare a dispozițiilor legale din perspectiva acestor principii fundamentale ale dreptului penal, se rețin următoarele:

139. În primul rând, se observă că sintagma „*obligații fiscale*” este utilizată doar în cazul infracțiunilor prevăzute de art. 9 din Legea nr. 241/2005. În situația altor infracțiuni de evaziune fiscală din aceeași lege, referirea se face la *impozite, taxe, contribuții* (art. 6 — reținerea și nevărsarea sumelor reprezentând *impozite, taxe, contribuții* cu reținere la sursă; art. 8 — stabilirea cu rea-credință, de către contribuabil, a *impozitelor, taxelor, contribuțiilor*).

140. Apoi se constată că există o interpretare autentică și contextuală a noțiunii de „*obligații fiscale*”, legiuitorul statuând că, în înțelesul Legii nr. 241/2005, acestea se definesc ca fiind „*obligațiile prevăzute de Codul fiscal și de Codul de procedură fiscală*”.

141. Interpretarea autentică (legală) este obligatorie pentru materia/domeniul în care intervine și poate da naștere la diferențe în determinarea conținutului și a înțelesului aceluiași termen, în raport cu domeniul reglementat. Spre exemplu, în înțelesul legii penale noțiunea de *funcționar public*, definită prin art. 175 din Codul penal, are o semnificație mult mai largă decât aceeași noțiune din dreptul administrativ (Codul administrativ sau Legea nr. 188/1999 privind Statutul funcționarilor publici, republicată, cu modificările și completările ulterioare), de asemenea, noțiunea de *armă*, definită de art. 179 din Codul penal, are un conținut mai larg decât cea statuată prin art. 2 din Legea nr. 295/2004 privind regimul armelor și munițiilor, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

142. În înțelesul legii penale (dispozițiile analizate constituind lege penală conform art. 173 din Codul penal), sintagma „*obligații fiscale*” are, în mod evident, prin voința legiuitorului, o semnificație mai restrânsă decât cea din materia fiscală, existând obligații fiscale prevăzute și în alte acte normative în afara Codului fiscal și a Codului de procedură fiscală.

143. În aceste circumstanțe, toate argumentele prin care se tinde să se demonstreze că și contribuția la Fondul pentru mediu este o obligație fiscală sunt relevante în materie fiscală, nu însă și din perspectivă penală, întrucât, astfel cum s-a arătat, această contribuție nu este prevăzută nici de Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal și nici de Legea nr. 207/2015.

144. De asemenea, având în vedere principiile anterior expuse, sunt nerelevante sub aspectul consecințelor în plan penal și dispozițiile art. 12 din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 196/2005. Textul legal nu are natura unei norme penale, iar identitatea de regim juridic a unor taxe, impozite, contribuții nu conduce la concluzia unui regim identic de tragere la răspundere penală, în lipsa unei norme de incriminare care să facă referire la fiecare dintre acestea. O interpretare în sensul că noțiunea de *obligații fiscale*, definită de art. 2 lit. e) din Legea nr. 241/2005, cuprinde și alte impozite, taxe, contribuții, prevăzute prin legi speciale (cum este contribuția la Fondul pentru mediu), dacă acestea sunt similare, sub aspectul regimului juridic, celor la care norma face trimitere, are ca efect o extindere a ariei de incriminare a infracțiunilor de evaziune fiscală prevăzute de art. 9 din aceeași lege, cu privire la situații nereglementate expres, dar asemănătoare cu cele reglementate,

interpretarea transformându-se într-o activitate de creare a dreptului, total incompatibilă cu principiul legalității incriminării.

145. Așadar, includerea contribuției la Fondul pentru mediu de 2% (anterior 3%) din veniturile realizate din vânzarea deșeurilor în sfera noțiunii de *obligații fiscale*, în accepțiunea dispozițiilor art. 2 lit. e) din Legea nr. 241/2005 și, implicit, în sfera de aplicare a infracțiunilor cuprinse în art. 9 alin. (1) din Legea nr. 241/2005, echivalează cu o interpretare extensivă a normei de incriminare, prin analogie, în defavoarea persoanei acuzate, interpretare care contravine art. 1 alin. (1) din Codul penal, art. 73 alin. (3) lit. h) raportat la art. 15 alin. (2) din Constituție și art. 7 paragraful 1 din Convenția pentru apărarea drepturilor omului și a libertăților fundamentale.

146. În plus, este de menționat și faptul că sintagma „*obligații fiscale*” prevăzută de art. 9 din Legea nr. 241/2005 a făcut obiectul controlului de constituționalitate (deciziile nr. 817 din 24 noiembrie 2015, nr. 871 din 10 decembrie 2015, nr. 446 din 28 iunie 2016, nr. 634 din 17 octombrie 2017 și nr. 850 din 13 decembrie 2018), Curtea Constituțională stabilind de fiecare dată că noțiunea este clar definită de lege și că norma legală întrunește condițiile de claritate, precizie, previzibilitate și accesibilitate circumscrise principiului legalității prevăzut de dispozițiile art. 1 alin. (5) din Constituție.

147. Concluzia instanței de contencios constituțional s-a întemeiat pe argumentul că art. 2 lit. e) din Legea nr. 241/2005 reprezintă o normă de trimitere la Codul fiscal și la Codul de procedură fiscală și că aceste reglementări stabilesc cu claritate categoriile de impozite, taxe și contribuții, „*acestea fiind expres enumerate de prevederile art. 2 din Codul fiscal*”.

148. Astfel, prin Decizia nr. 817 din 24 noiembrie 2015, Curtea Constituțională a reținut următoarele:

„17. Referitor la dispozițiile de lege criticate, Curtea observă că, potrivit acestora, constituie infracțiune de evaziune fiscală ascunderea bunului ori a sursei impozabile sau taxabile în scopul sustragerii de la îndeplinirea obligațiilor fiscale, iar, potrivit art. 2 din Legea nr. 241/2005, în înțelesul legii, expresia «*obligații fiscale*» se referă la obligațiile prevăzute de Codul fiscal și de Codul de procedură fiscală. Curtea reține, de asemenea, că, potrivit art. 1 alin. (1) din Codul fiscal, codul stabilește cadrul legal pentru impozitele, taxele și contribuțiile sociale obligatorii prevăzute la art. 2 din același act normativ, precizându-se și contribuabilii care au obligația să plătească aceste impozite, taxe și contribuții sociale, precum și modul de calcul și de plată a acestora. Astfel, Codul fiscal reglementează fiecare categorie de impozit, taxă și contribuție, indicând, de asemenea, persoana impozabilă, modul de determinare a impozitului, modul de declarare și termenele legale.

(...)

19. Curtea observă că termenul de «*obligație fiscală*» este definit și în art. 1 pct. 27 din Codul de procedură fiscală din 20 iulie 2015, care potrivit art. 353 intră în vigoare de la 1 ianuarie 2016. Astfel, obligația fiscală reprezintă obligația de plată a oricărei sume care se cuvine bugetului general consolidat, reprezentând obligația fiscală principală și obligația fiscală accesorie. Totodată, potrivit art. 1 pct. 28 și 29 din același act normativ, obligația fiscală principală reprezintă obligația de plată a impozitelor, taxelor și contribuțiilor sociale, precum și obligația organului fiscal de a restitui sumele încasate fără a fi datorate și de a rambursa sumele cuvenite, în situațiile și condițiile prevăzute de lege, iar obligația fiscală accesorie este definită ca fiind obligația de plată sau de restituire a dobânzilor, penalităților sau a majorărilor, aferente unor obligații fiscale

principale. Totodată, Curtea reține că potrivit art. 1 alin. (1) din Codul fiscal din 8 septembrie 2015, care potrivit art. 501 intră în vigoare la 1 ianuarie 2016, acesta stabilește cadrul legal privind impozitele, taxele și contribuțiile sociale obligatorii prevăzute la art. 2 alin. (2) din același act normativ, care sunt venituri ale bugetului de stat, bugetelor locale, bugetului asigurărilor sociale de stat, bugetului Fondului național unic de asigurări sociale de sănătate, bugetului asigurărilor pentru șomaj și fondului de garantare pentru plata creanțelor salariale, contribuabilii care au obligația să plătească aceste impozite, taxe și contribuții sociale, precum și modul de calcul și de plată a acestora.

20. În acest context Curtea reține că, prin Decizia nr. 363 din 7 mai 2015, precitată, a statuat că este necesar ca între actele normative care reglementează un anumit domeniu să existe atât o conexiune logică pentru a da posibilitatea destinatarilor acestora să determine conținutul domeniului reglementat, cât și o corespondență sub aspectul forței lor juridice. În acest sens, normele de tehnică legislativă statuează că actul normativ trebuie să se integreze organic în sistemul legislației, scop în care actul normativ trebuie corelat cu prevederile actelor normative de nivel superior sau de același nivel cu care se află în conexiune [art. 13 lit. a) din Legea nr. 24/2000]. Pentru sublinierea unor conexiuni legislative se utilizează norma de trimitere [art. 16 alin. (1) teza a doua din Legea nr. 24/2000], care operează întotdeauna între acte normative cu aceeași forță juridică.

21. Plecând de la aceste premise, Curtea apreciază că, în ceea ce privește art. 9 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 241/2005, din coroborarea normelor fiscale și procedural fiscale, mai sus menționate, **rezultă cu claritate care sunt impozitele și taxele care intră sub incidența normei, acestea fiind expres enumerate de prevederile art. 2 din Codul fiscal.** Totodată, în ce privește sintagma «bun sau sursă impozabilă sau taxabilă», Curtea apreciază că prin aceasta se înțelege toate veniturile și bunurile pentru care contribuabilii datorează impozite sau taxe, precum și orice act sau fapt generator de venituri care sunt supuse impozitării sau taxării. Așa fiind, Curtea consideră că infracțiunea prevăzută de art. 9 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 241/2005 este clar definită de lege, indivizii putându-și da seama din conținutul dispozițiilor legale incidente care sunt actele sau omisiunile care angajează răspunderea penală a acestora, prevederile criticate întrunind condițiile de claritate, precizie, previzibilitate și accesibilitate circumscrise principiului legalității prevăzut de dispozițiile art. 1 alin. (5) din Constituție.”

149. De asemenea, prin Decizia nr. 634 din 17 octombrie 2017, Curtea Constituțională a reținut următoarele:

„15. (...) prin Decizia nr. 199 din 7 aprilie 2016, paragrafele 16—20, Curtea a statuat, cu valoare de principiu, că dispozițiile art. 23 alin. (12) din Constituție impun garanția reglementării prin lege a incriminării faptelor și stabilirea sancțiunii corespunzătoare și, în mod implicit, obligația în sarcina legiuitorului de a adopta legi care să respecte cerințele de calitate, care se circumscriu principiului legalității prevăzut la art. 1 alin. (5) din Constituție. Având în vedere jurisprudența proprie și cea a Curții Europene a Drepturilor Omului referitoare la condițiile pe care o lege trebuie să le îndeplinească pentru a fi conformă Constituției și Convenției, Curtea a statuat că o lege îndeplinește condițiile calitative impuse atât de Constituție, cât și de Convenție, numai dacă norma este enunțată cu suficientă precizie pentru a permite cetățeanului să își adapteze conduita în funcție de aceasta, astfel încât, apelând la nevoie la consiliere de specialitate în materie, el să fie capabil să prevadă, într-o

măsură rezonabilă, față de circumstanțele speței, consecințele care ar putea rezulta dintr-o anumită faptă și să își corecteze conduita. (...) Referitor la dispozițiile de lege criticate [art. 2 lit. c) și lit. e) și art. 9 alin. (1) lit. b) din Legea nr. 241/2005], Curtea a observat că, potrivit acestora, constituie infracțiune de evaziune fiscală săvârșirea faptelor în modalitățile prevăzute la lit. a)—g) ale art. 9, sub aspectul laturii subiective presupunând intenția directă calificată prin scop, și anume sustragerea de la îndeplinirea obligațiilor fiscale. De asemenea, potrivit normei de trimitere cuprinse în art. 2 din Legea nr. 241/2005, în înțelesul legii, expresia «obligații fiscale» se referă la obligațiile prevăzute de Codul fiscal și de Codul de procedură fiscală. Astfel, Curtea a reținut că, potrivit art. 1 alin. (1) din Codul fiscal, «codul stabilește cadrul legal pentru impozitele, taxele și contribuțiile sociale obligatorii prevăzute la art. 2 din același act normativ», precizându-se și contribuabilii care au obligația să plătească aceste impozite, taxe și contribuții sociale, precum și modul de calcul și de plată a acestora. Astfel, Codul fiscal reglementează fiecare categorie de impozit, taxă și contribuție, indicând, de asemenea, persoana impozabilă, modul de determinare a impozitului, modul de declarare și termenele legale. În acest context, Curtea a reținut că este necesar ca între actele normative care reglementează un anumit domeniu să existe atât o conexiune logică pentru a da posibilitatea destinatarilor acestora să determine conținutul domeniului reglementat, cât și o corespondență sub aspectul forței lor juridice. (...) Pentru sublinierea unor conexiuni legislative se utilizează norma de trimitere [art. 16 alin. (1) teza a doua din Legea nr. 24/2000], care operează întotdeauna între acte normative cu aceeași forță juridică. (...) Efectul dispoziției de trimitere constă în încorporarea ideală a prevederilor la care se face trimiterea în conținutul normei care face trimitere. Se produce astfel o împlinire a conținutului ideal al normei care face trimiterea cu prescripțiile celuilalt text. Plecând de la aceste premise, Curtea a apreciat că sintagma «obligații fiscale» prevăzută de art. 9 din Legea nr. 241/2005 este clar definită de lege, indivizii putându-și da seama din conținutul dispozițiilor legale incidente care sunt actele sau omisiunile care angajează răspunderea penală a acestora, prevederile criticate întrunind condițiile de claritate, precizie, previzibilitate și accesibilitate circumscrise principiului legalității prevăzut de dispozițiile art. 1 alin. (5) din Constituție.”

150. Concluzionând, în raport cu toate argumentele anterioare, veniturile la Fondul pentru mediu constând în contribuția de 2% din veniturile realizate din vânzarea deșeurilor, obținute de către deținătorul deșeurilor, persoană fizică sau juridică (de 3% din veniturile realizate din vânzarea deșeurilor metalice feroase și neferoase, obținute de către generatorul deșeurilor, persoană fizică sau juridică), reglementată de art. 9 alin. (1) lit. a) din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 196/2005, **nu constituie obligație fiscală în sensul art. 2 alin. (1) lit. e) din Legea nr. 241/2005**, aceasta fiind singura interpretare care conferă textului valențe constituționale și convenționale.

151. Această contribuție reprezintă, potrivit art. 9 alin. (1) lit. a) din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 196/2005, o contribuție cu reținere la sursă, care intra sub incidența dispozițiilor art. 6 din Legea nr. 241/2005, declarate neconstituționale prin Decizia Curții Constituționale nr. 363/2015. Curtea Constituțională a constatat că dispozițiile art. 6 din Legea nr. 241/2005 nu respectă cerința de accesibilitate a legii, întrucât, pe lângă faptul că nu definesc ele însele noțiunea de „impozite sau contribuții cu reținere la sursă”,

nu fac trimitere la un act normativ de rang legal care s-ar afla în conexiune cu acestea, respectiv să fie indicate, în mod concret, norme legale care stabilesc categoria impozitelor sau contribuțiilor cu reținere la sursă.

152. Astfel cum s-a statuat în jurisprudența Completului pentru dezlegarea unor chestiuni de drept în materie penală, prin Decizia nr. 18 din 27 septembrie 2016, publicată în

Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 930 din 18 noiembrie 2016, efectul Deciziei Curții Constituționale nr. 363 din 7 mai 2015 este dezincriminarea faptei prevăzute în art. 6 din Legea nr. 241/2005 și, ca atare, omisiunea de a vira contribuția la Fondul pentru mediu prevăzută în art. 9 alin. (1) lit. a) din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 196/2005 nu este incriminată.

153. Pentru considerentele expuse, în temeiul art. 475 și 477 din Codul de procedură penală, se va admite sesizarea formulată de Curtea de Apel Ploiești — Secția penală și pentru cauze cu minori și familie, în Dosarul nr. 1.290/114/2016, și se va stabili că veniturile la Fondul pentru mediu, constând în contribuția de 2% din veniturile realizate din vânzarea deșeurilor, obținute de către deținătorul deșeurilor, persoană fizică sau juridică (de 3% din veniturile realizate din vânzarea deșeurilor metalice feroase și neferoase, obținute de către generatorul deșeurilor, persoană fizică sau juridică), reglementată de art. 9 alin. (1) lit. a) din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 196/2005, nu constituie obligație fiscală în sensul art. 2 alin. (1) lit. e) și art. 9 din Legea nr. 241/2005.

## ÎNALTA CURTE DE CASAȚIE ȘI JUSTIȚIE

În numele legii

DECIDE:

Admite sesizarea formulată de Curtea de Apel Ploiești — Secția penală și pentru cauze cu minori și familie, în Dosarul nr. 1.290/114/2016, în vederea pronunțării unei hotărâri prealabile și, în consecință, stabilește că:

Veniturile la Fondul pentru mediu, constând în contribuția de 2% din veniturile realizate din vânzarea deșeurilor, obținute de către deținătorul deșeurilor, persoană fizică sau juridică (de 3% din veniturile realizate din vânzarea deșeurilor metalice feroase și neferoase, obținute de către generatorul deșeurilor, persoană fizică sau juridică), reglementată de art. 9 alin. (1) lit. a) din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 196/2005 privind Fondul pentru mediu, aprobată cu modificări și completări prin Legea nr. 105/2006, cu modificările și completările ulterioare, nu constituie obligație fiscală în sensul art. 2 alin. (1) lit. e) și art. 9 din Legea nr. 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările ulterioare.

Obligatorie, potrivit dispozițiilor art. 477 alin. (3) din Codul de procedură penală.

Pronunțată în ședința publică din 6 aprilie 2020.

PREȘEDINTELE ÎNALTEI CURȚI DE CASAȚIE ȘI JUSTIȚIE

**CORINA-ALINA CORBU**

Magistrat-asistent,  
**Ileana Peligrad**

EDITOR: PARLAMENTUL ROMÂNIEI — CAMERA DEPUTAȚILOR



„Monitorul Oficial” R.A., Str. Parcului nr. 65, sectorul 1, București; C.I.F. RO427282,  
IBAN: RO55RNCB0082006711100001 Banca Comercială Română — S.A. — Sucursala „Unirea” București  
și IBAN: RO12TREZ7005069XXX000531 Direcția de Trezorerie și Contabilitate Publică a Municipiului București  
(alocat numai persoanelor juridice bugetare)

Tel. 021.318.51.29/150, fax 021.318.51.15, e-mail: marketing@ramo.ro, internet: www.monitoruloficial.ro

Adresa pentru publicitate: Centrul pentru relații cu publicul, București, șos. Panduri nr. 1,  
bloc P33, parter, sectorul 5, tel. 021.401.00.73, fax 021.401.00.71 și 021.401.00.72

Tiparul: „Monitorul Oficial” R.A.

