

Lucrarea este structurată pe 9 (nouă) capitole referitoare la necesitatea și istoricul reglementării (capitolul I), analiza noțiunilor definite de lege (capitolul II), infracțiuni aflate în legătură cu infracțiunile de evaziune fiscală (capitolul III), infracțiuni de evaziune fiscale (capitolul IV), cauze de nepedepsire și cauze de reducere a pedepsei (capitolul V), dispoziții finale (capitolul VI), aspecte criminologice (capitolul VII), drept comparat în materia evaziunii fiscale (capitolul VIII), concluzii și propuneri de lege ferenda (capitolul IX).

Actualitatea temei este indiscutabilă deoarece fenomenul evaziunii fiscale a cunoscut o amploare deosebită în România, în ultimii ani, afectând grav dezvoltarea economică a țării.

Potrivit Institutului Național de Statistică, ponderea economiei subterane în P.I.B. în anul 2008 a fost de 19,9%.

Reducerea cu 50% a evaziunii fiscale ar compensa lipsurile la bugetul general consolidat, pentru a căror acoperire Guvernul României a declarat că va reduce salariile din sectorul bugetar cu 25% și toate pensiile cu 15%.

Pentru combaterea efectelor fenomenului evazionist este necesară luarea unor măsuri severe, vizând înlăturarea regimului sancționator pentru anumite fapte deosebit de grave, crearea unor noi structuri apte să combată mai eficient infraționalitatea economico-financiară, să contribuie la reducerea evaziunii fiscale astfel încât să nu fie afectate interesele majore ale României.

Necesitatea reglementării prin lege a combaterii evaziunii fiscale a fost tratată în cap. I pct. 1, iar la pct. 2 a fost abordată succint evoluția acestor reglementări începând cu prima lege în domeniu, adoptată la 21 martie 1877.

Un moment important în acest proces îl constituie Reforma fiscală din 1921 care a propus cu ocazia primului buget unificat, un set de principii inspirate din legislația specială a altor state.

Un aspect inovator era acela că impunerea venitului realizat se stabilea pe baza declarației contribuabilului, introducerea impozitului progresiv pe venitul global și pe succesiuni, precum și impozitul diferențiat pe produsele de lux.

Legea nr. 661/1923 stabilea categorii de impozite și un sistem sancționator care avea în vedere aplicarea pedepsei închisorii ca ultimă soluție, numai în caz de recidivă, urmărind în schimb recuperarea sumelor cuvenite și impunerea de sancțiuni pecuniare. Începând cu anul 1929 legislația românească are tendința de a restrânge sfera de aplicare metodei directe de impozitare prin intermediul declarației contribuabilului și de a o înlocui cu sistemul impunerii forfetare, pe baza semnelor exterioare și a prezumțiilor.

După 1989 realitățile economice din România au suferit o transformare radicală, marcată de apariția inițiativei private, cu declinul accentuat al unităților economice de stat și al economiei centralizate.

Aceste fenomene au impus o regândire fundamentală a sistemului de taxe și impozite, o reaşezare și reorientare a politicii fiscale, proces inițiat de adoptarea Legii nr. 82/1991, a contabilității, și continuat prin Legea nr. 87/1994, pentru combaterea evaziunii fiscale. Această lege a fost modificată prin Legea nr. 161/2003 și înlocuită prin Legea nr. 241/2005.

Evoluția incriminării faptele de evaziune fiscală după anul 1989 a fost sinuoasă, evidențiind inconsecvența legiuitorului în reglementarea și sancționarea acestor fapte.

Astfel, în forma inițială a Legii nr. 87/1994, faptele prevăzute în art. 12 și art. 13 erau prevăzute ca infracțiuni consumate numai dacă au avut ca rezultat neplata ori diminuarea impozitului sau taxei, iar tentativa faptei prevăzute în art. 12 era sancționată.

În urma modificării Legii nr. 87/1994 prin Legea nr. 161/2003 numai faptele de sustragere de la plata obligațiilor fiscale, realizate prin ascunderea obiectului sau sursei impozabile sau taxabile, au mai fost sancționate ca infracțiuni de rezultat (art. 11 lit. b), celelalte infracțiuni prevăzute de art. 11 lit. a, c și d și art. 12 lit. b fiind infracțiuni de pericol.

Aceleași fapte sunt sancționate ca infracțiuni de evaziune fiscală și în art. 9 alin. 1 din Legea nr. 241/2005, dar ca infracțiuni consumate de pericol, iar tentativa nu se pedepsește.

Rezultă că unele fapte, care în varianta inițială a legii erau sancționate ca tentativă, în formă actuală a legii sunt sancționate ca infracțiuni consumate – faptele prevăzute în art. 12 din Legea nr. 84/1994 și care se regăsesc în art. 9 alin. 1 lit. a din Legea nr. 241/2005.

Ce aduce nou Legea nr. 241/2005 față de Legea nr. 87/1994 este prevederea din art. 10 alin. 1 teza III conform căreia, în cazul unui prejudiciu cauzat și recuperat, de până la 50.000 euro, în echivalentul monedei naționale, se aplică o sancțiune administrativă.

A fost necesară trecerea unei perioade de aproape 90 de ani, de la legea din 1923, pentru a se prevedea prioritatea recuperării sumelor sustrase în detrimentul aplicării unei sancțiuni penale.

Capitolul II al lucrării tratează dispozițiile cu caracter general ale Legii nr. 241/2005.

Conform art. 1 din lege, se instituie măsuri de prevenire și combatere a infracțiunilor de evaziune fiscală și a unor infracțiuni aflate în legătură cu aceasta.

Din întreaga structură a legii lipsesc însă măsurile de prevenire și combatere a infracțiunilor de evaziune fiscală, deși, la nivelul declarativ, afirmat atât în nominalizarea legii cât și în textul art. 1, aceste măsuri ar exista.

Existența sintagmei „măsuri de prevenire și combatere”, neînsoțită de prevederea unor măsuri reale care să aibă această finalitate, reflectă opțiunea legiuitorului de a recurge exclusiv la represiunea penală.

O constatare care se impune este aceea că în noua reglementare nu își mai găsesc sediul legislativ contravențiile reglementate anterior în art. 17 din Legea nr. 87/1994 și art.13 de varianta modificată prin Legea nr. 161/2003.

În cuprinsul capitolului am făcut propuneri de lege ferenda privind structura legii, apreciind ca necesară prevederea unor incriminări de natură contravențională.

La secțiunea 2 din acest capitol au fost analizate noțiunile definite de lege, cu observațiile privind deficiențele acestor definiții.

Am insistat asupra definițiilor date evaziunii fiscale în diferite perioade și în diferite acte normative, evidențiind importanța acestei definiții ca și lipsa ei din Legea nr. 241/2005.

Referitor la propunerile de înlocuire a termenului „evaziune fiscală” cu cel de „fraudă fiscală” am apreciat că este necesară menținerea în continuare a denumirii de evaziune fiscală ca definind o încălcare a legii, sensul acesteia fiind deja încetățenit și înțeles de opinia publică.

Am propus de lege ferenda completarea art. 2 cu definirea noțiunii de evaziune fiscală care ar putea fi explicată ca fiind „sustragerea cu rea-credință, prin orice mijloace, în întregime sau în parte, de la plata obligațiilor fiscale”.

În analiza celor 7 noțiuni definite de lege s-a insistat pe aspectele controversate exprimate în literatura de specialitate, în încercarea de a oferi un sprijin practicienilor în aplicarea dispozițiilor acestei legi.

S-a exprimat opinia că denumirea „documente legale” este corect aleasă, iar explicația dată acestei sintagme este suficientă și lămuritoare pentru a defini sfera de aplicare a dispozițiilor incidente ale Legii nr. 541/2005.

De lege ferenda am propus ca definiția formularelor tipizate cu regim special să fie „documente financiar-contabile al căror regim special este stabilit prin acte normative în vigoare”.

Deoarece termenul „obligații fiscale” este explicat prin enumerarea categoriilor de obligații fiscale, neexistând o definiție a acestei sintagme, de lege ferenda am propus ca explicația acesteia să aibă următoarea formulare: „sume datorate bugetului general consolidat, stabilite prin lege”.

Făcând trimitere la corespondența care trebuie să existe între termenul utilizat în cuprinsul legii și destinația acestei legi, mi-am exprimat opinia că noțiunea de „organ competent” nu poate fi extrapolată asupra tuturor organelor cu atribuții în domeniul fiscal, deoarece legiuitorul a restrâns această calitate numai la acele organe care au atribuții de efectuare a verificărilor financiare, fiscale sau vamale. Din această interpretare rezultă că Ministerul Finanțelor, ca instituție centrală, nu intră în categoria acestor organe, neavând, în nume propriu, nici posibilitatea și nici competența de a efectua verificări de natura celor menționate în art.2 lit. g) din Legea nr. 241/2005.

Definirea termenului de „organe competente” este utilă deoarece nu de puține ori, în activitatea de constatare a infracțiunilor la legile pentru combaterea evaziunii fiscale, s-au imixtionat și organele de poliție care nu au nici atribuții și nici pregătirea necesară pentru identificarea cazurilor de încălcare a dispozițiilor privind legislația financiar-fiscală.

În capitolul III sunt tratate infracțiunile aflate în legătură cu infracțiunile de evaziune fiscală.

În considerațiile generale expuse în capitolul II, am exprimat opinia că legiuitorul nu oferă nici un criteriu de împărțire a infracțiunilor în infracțiuni de evaziune fiscale și infracțiuni în legătură cu acestea, înafara denumirii acestora. Am arătat că în categoria infracțiunilor aflate în legătură cu cele de evaziune fiscală pot fi ușor identificate infracțiuni certe de evaziune fiscală, respectiv infracțiunile prevăzute de art. 6, art. 7 și art. 8, infracțiuni care în reglementarea anterioară, Legea nr. 87/1994 modificată prin Legea 161/2003, erau infracțiuni de evaziune fiscală sau contravenții, prevăzute de această lege.

Am procedat la analiza completă a tuturor infracțiunilor prevăzute în art. 3-8, insistând pe detalierea acelor elemente constitutive ale infracțiunilor asupra cărora au existat interpretări contrare în literatura de specialitate.

În analiza infracțiunii prevăzută de art. 3, refuzul refacerii documentelor, s-au reținut ca importante următoarele aspecte:

- infracțiunea nu are obiect material, fiind o infracțiune de pericol;
- calitatea de subiect activ îl pot avea, în mod real, doar persoanele fizice autorizate să țină contabilitatea în partidă simplă, dacă acestea își organizează și conduc contabilitatea, precum și persoanele juridice.

De lege ferenda s-a propus ca art. 3 să cuprindă, pe lângă contribuabil, și persoanele care, conform legii, răspund pentru organizarea și conducerea contabilității și pentru aplicarea necorespunzătoare a reglementărilor contabile.

Am apreciat că finalitatea demersurilor organului de control, constând în crearea posibilităților de a individualiza corect obligațiile fiscale sau de a verifica realitatea și corectitudinea calculării și plății acestor obligații, s-ar realiza mai complet dacă organul de control ar dispune „refacerea documentelor de evidență contabilă lipsă” și dacă această formulare ar înlocui actuala formulare de „documente de evidență contabilă distruse” .

Cu privire la posibilitatea contribuabilului de a reface documentele contabile distruse am exprimat ideea că în cazul în care contribuabilul a transmis persoanei autorizate sau firmei specializate, obligația stabilită de organul de control, acesta nu va putea fi tras la răspundere penală, chiar dacă textul incriminator prevede în sarcina sa o obligație de rezultat.

Art. 4 - refuzul prezentării documentelor legale și a bunurilor din patrimoniu.

În analiza elementelor constitutive ale acestei infracțiuni am dezvoltat argumentarea privind subiectul activ, deoarece această problemă a suscitat multe discuții în literatura de specialitate anterior intrării în vigoare a Legii nr. 241/2005, iar modul de redactare a actualei reglementări nu este de natură a stinge controversile pe această temă.

Am concluzionat că obligația de prezentare a documentelor revine doar contribuabilului și nu altor persoane, astfel încât subiect activ al infracțiunii nu poate fi orice persoană ci numai cel care are calitatea de subiect în raportul juridic special.

În privința laturii obiective am opinat că neconformarea la cea de-a treia somație, în sensul refuzului de prezentare a documentelor sau bunurilor, va constitui elementul material al laturii obiective a infracțiunii.

Totodată, am exprimat considerații asupra caracterului nejustificat al refuzului, în aprecierea acestuia atât organele competente (solicitantul) cât și contribuabilul trebuind să acționeze cu bună credință, în sensul aplicării dispozițiilor legale, nu al contestării și refuzului de conformare.

Art. 5 – împiedicarea verificărilor

O importantă parte din analiza acestei infracțiuni a fost destinată elementului material al laturii obiective, cu insistarea pe dreptul de acces al organelor competente să efectueze verificări financiar-fiscale sau vamale.

În același timp s-a procedat la analiza dreptului de refuz al persoanei fizice de a permite accesul organelor competente în domiciliu sau reședință și la consecințele acestui refuz.

Am concluzionat că dispozițiile privind sancționarea contravențională nu se aplică persoanelor fizice, deoarece în cazul unui refuz din partea acestora, accesul se poate realiza în baza autorizării date de instanța de judecată competentă.

S-a evidențiat existența unei discriminări între protecția domiciliului persoanei fizice și a sediului persoanei juridice sau domiciliul profesional al persoanei juridice. Această situație contravine jurisprudenței C.E.D.O. și Curții de Justiție a Comunităților Europene.

De lege ferenda am propus ca art. 57 alin. 3 teza a II-a Cod procedură fiscală să aibă următorul conținut: „persoanele fizice și juridice vor fi informate asupra dreptului de a refuza intrarea în domiciliu, reședință sau sediu”.

Art. 6 – reținerea și nevărsarea impozitelor și contribuțiilor cu reținere la sursă

Fapta a fost sancționată ca fiind contravenție în Legea nr. 87/1994. În actuala reglementare taxa hotelieră nu mai figurează în categoria contribuțiilor a

căror nevărsare atrage răspunderea penală, textul incriminator referindu-se numai la impozite sau contribuții cu reținere la sursă, spre deosebire de Legea nr. 87/1994 care se referea la impozite, taxe sau contribuții (art. 13 lit. e).

Discuții în literatura de specialitate a generat subiectul activ al infracțiunii, motiv pentru care s-a procedat la analiza detaliată a acestuia.

În Codul de procedură fiscală s-a pus de acord reglementarea legală cu realitatea obiectivă în sensul acceptării ideii că plătitorii de obligații fiscale nu sunt întotdeauna și contribuabili în acest raport fiscal, fiind prevăzute sancțiuni de natură contravențională pentru „plătitorii obligațiilor fiscale”.

S-a apreciat că se impune ca și sfera persoanelor asupra cărora se poate răsfrânge răspunderea penală să fie mai clar stabilită, pentru eliminarea interpretărilor contrare și a practicii neunitare în domeniu.

De lege ferenda am propus ca textul art. 6 să includă sintagma „de către plătitorii obligațiilor fiscale”, circumscriind astfel subiectul activ al infracțiunii.

Art. 7 – timbrele și formularele tipizate utilizate în domeniul fiscal

S-a reținut faptul că urmare a unei dispoziții cu caracter administrativ, respectiv Ordinul nr. 2226 din 27 decembrie 2006 al Ministrului Finanțelor Publice, începând cu 01 ianuarie 2007, formularele tipizate cu regim special utilizate în domeniul fiscal, nu se vor mai tipări, înseria și numerota în conformitate cu art. 1 din H.G. nr. 831/1997. Față de aceste modificări, rezultă că formularele tipizate nu mai au un regim special, fapt ce determină inexistența infracțiunii prevăzute de art. 7 alin. 1 și 2 din Legea nr. 241/2005 cu privire la operațiunile cu formulare tipizate utilizate în domeniul fiscal, originale sau falsificate.

Un element de noutate în literatura de specialitate îl constituie aprecierea că subiect activ poate fi, în cazul infracțiunilor prevăzute de art. 7 alin. 1, numai persoana fizică sau juridică ce are ca atribuții tipărirea și eliberarea către beneficiari a timbrelor și banderolelor. Am precizat că punerea în circulație se

realizează la livrarea din tipografie, a unor marcaje sau banderole originale, indiferent că beneficiarul este o persoană îndreptătită sau nu să le folosească.

Art. 8 – obținerea de foloase necuvenite în domeniul fiscal

Plasarea acestei infracțiuni în categoria infracțiunilor în legătură cu cele de evaziune fiscală a prilejuit exprimarea mai multor critici.

În primul rând s-a constatat în lucrare existența unei discrepante între motivarea noii reglementări „o măsură fermă adoptată de legiuitor” și pedeapsa prevăzută de lege pentru această infracțiune, respectiv închisoare de la 3 la 10 ani, în condițiile în care, înainte de apariția Legii nr. 241/2005, faptele erau sancționate ca infracțiuni de înșelăciune, sancționate cu pedepse cuprinse între 3 și 15 ani închisoare.

Deoarece infracțiunea este o formă specială de săvârșire a infracțiunii de înșelăciune, reglementarea apare ca inutilă, iar sancționarea mai puțin aspră nu este de natură a contribui la realizarea scopului preventiv al pedepsei, prevăzut în art. 52 alin. 1 Cod penal.

De lege ferenda, având în vedere consecințele directe asupra bugetului general consolidat, apreciez că această infracțiune trebuia inclusă în categoria infracțiunilor de evaziune fiscală.

În cazul infracțiunilor de asociere, prevăzută la art. 8 alin. 2 s-a apreciat că este o formă restrânsă, specială și incompletă a infracțiunii de asociere pentru săvârșirea de infracțiuni prevăzute de art. 323 Cod penal, fiind însă sumar reglementată și pasibilă de interpretări neunitare. Având în vedere conținutul incriminării, am apreciat că infracțiunea apare ca inoportună, deoarece dispozițiile art. 323 Cod penal, puteau fi aplicate cu ușurință, trimiterile la aceste prevederi fiind mult mai utile atât sub raportul sferei de aplicare cât și a incidenței dispozițiilor privind tentativa, modalitățile de realizare și cauzele de nepedepsire.

Capitolul IV – infracțiuni de evaziune fiscală

Acest capitol formează partea cea mai consistentă a lucrării, pe parcursul a 114 pagini fiind analizate infracțiunile de evaziune fiscală.

În partea introductivă au fost expuse considerațiile generale, aplicabile tuturor infracțiunilor de evaziune fiscală.

S-a evidențiat o clasificare a infracțiunilor de evaziune fiscală în infracțiuni de pericol și infracțiuni de rezultat, formulându-se aprecierea că toate infracțiunile prevăzute de art. 9 alin. 1 lit. a-g din Legea nr. 241/2005 sunt infracțiuni de pericol, fiind săvârșite „în scopul sustragerii de la îndeplinirea obligațiilor fiscale”.

Aceleași fapte însă, comise cu intenția definită prin scop, dacă au cauzat un prejudiciu, sunt infracțiuni de rezultat, deoarece legiuitorul a prevăzut explicit în alin. 2 și alin 3 ale art. 9 o urmare socialmente periculoasă, constând în existența unui prejudiciu.

Din această clasificare rezultă inerent existența unor conținuturi constitutive ale infracțiunilor diferite, determinate de urmarea produsă ca rezultat al acțiunii/inacțiunii incriminate, pe lângă diferențierile date de celelalte elemente constitutive specifice fiecărei infracțiuni.

Am apreciat că infracțiunile de pericol cuprinse în art. 9 alin. 1 sunt lipsite de obiect material, deoarece legiuitorul s-a mărginit să descrie activitatea materială fără nici o referire în cuprinsul normei de incriminare , la urmarea produsă, precizând doar condiția ca aceste activități să fie săvârșite în scopul sustragerii de la îndeplinirea obligațiilor fiscale.

În cazul infracțiunilor de evaziune fiscală, prevăzute în art. 9 alin. 1, dar care au avut ca rezultat cauzarea unui prejudiciu material, infracțiuni calificate în literatura de specialitate drept infracțiuni materiale sau de rezultat, obiectul material este constituit din sumele de bani neachitate, ca urmare a săvârșirii faptelor enumerate la art. 9 lit. a-g din Legea nr. 241/2005.

Am dezvoltat analiza subiectului activ – persoană juridică, apreciind că va fi benefică în activitatea practică și am propus de lege ferenda ca art. 19¹ Cod

penal să includă și entitățile fără personalitate juridică. Deoarece pedeapsa aplicată tuturor infracțiunilor de evaziune fiscală este aceeași, respectiv închisoare de la 2 la 8 ani pentru persoanele fizice și amendă pentru persoanele juridice, alături de care se aplică și pedeapsa complementară a interzicerii unor drepturi, am optat pentru tratarea acestei instituții în partea de început a capitolului pentru a evita repetarea acestor dispoziții la analiza fiecărei infracțiuni în parte.

În aceeași manieră au fost tratate și aspectele procesuale.

Analiza infracțiunilor de evaziune fiscală.

Art. 9 lit. a – ascunderea bunului ori a sursei impozabile sau taxabile

Considerațiile expuse în partea introductivă a capitolului, referitoare la obiectul material și subiectul activ, latura subiectivă, sancțiune și aspecte procesuale se mențin și în cazul acestei infracțiuni.

Elementul de diferențiere față de alte opinii exprimate în literatura de specialitate îl constituie afirmația categorică referitoare la latura obiectivă. Am apreciat că elementul material al laturii obiective respectiv ascunderea bunului sau a sursei impozabile sau taxabile nu se poate realiza prin ascunderea scriptică (neînregistrarea bunului) ci numai prin ascunderea lui fizică (tănuire, dosire, mascare). Această concluzie se impune cu atât mai mult cu cât infracțiunea prevăzută de art. 9 lit. b sancționează tocmai omisiunea evidențierii operațiunilor efectuate sau a veniturilor realizate.

Un alt aspect controversat îl constituie aplicarea dispozițiilor Legii nr.241/2005 în domeniul vamal.

Cu argumentarea din teză, am concluzionat că Legea nr. 241/2005 se aplică și în domeniul vamal, când acțiunea de ascundere a bunului este anterioară declarației vamale.

Art. 9 lit. b – omisiunea evidențierii

Am dezvoltat analiza subiectului activ al infracțiunii susținând că poate avea această calitate orice persoană fizică ce îndeplinește condițiile generale

pentru a răspunde penal și care are atribuții în întocmirea documentelor justificative, a documentelor de evidență contabilă și a altor documente legale – astfel cum sunt definite acestea în art. 2 lit. c) din Legea nr. 241/2005.

Rezultă că nu numai contribuabilul, persoană fizică sau juridică, administratorul, contabilul, ci și angajatul societății, care are atribuții în întocmirea documentelor justificative, va putea fi subiect al infracțiunii, dacă fapta a fost comisă în scopul prevăzut de lege, al sustragerii de la îndeplinirea obligațiilor fiscale. În privința raportului dintre infracțiunea prevăzută de art. 9 lit. b și infracțiunea de fals intelectual prevăzută de art. 43 din Legea contabilității, am procedat la expunerea celor trei categorii de orientări doctrinare confirmate fiecare de practică judiciară, concluzionând că fiecare opinie poate fi argumentată și aplicată unor situații concrete diferite, realitatea oferind modalități de realizare a unor infracțiuni diverse și în variante diferite.

Art. 9 lit. c – evidențierea de operațiuni fictive

În analiza acestei infracțiuni mi-am expus opinia că subiect activ poate fi numai persoana care are atribuții legate de înregistrările în contabilitate și/sau de întocmire, completare a documentelor legale, dacă a urmărit sustragerea de la îndeplinirea obligațiilor fiscale sau faptele incriminate au avut acest rezultat.

Am prezentat o evoluție a reglementărilor în perioada 1994-2005 cu menționarea aspectelor privind sancționarea tentativei și infracțiunea consumată de rezultat.

Au fost menționate cu titlu de exemplu o serie de cheltuieli și modul de stabilire a profitului, care are și o finalitate practică.

Art. 9 lit. d – alterarea, distrugerea sau ascunderea de evidențe contabile, memorii ale aparatelor de taxat ori de marcat electronice fiscale

Toate opiniile exprimate în literatura de specialitate studiată, susțin că obiectul material al infracțiunii este format din acte contabile, memorii ale aparatelor de marcat, de taxat sau mijloacelor de stocare a datelor.

Contrar tuturor acestor opinii am afirmat că infracțiunea de bază nu are obiect material și că în cazul formelor agravate acesta este constituit din sumele de bani neachitate la bugetul de stat.

Pentru argumentarea acestei susțineri, dar și pentru a realiza o analiză detaliată a laturii obiective a infracțiunii am procedat la compararea infracțiunii de evaziune fiscală cu infracțiunile de sustragere sau distrugere de înscrisuri, prevăzute de art. 242 Cod penal și infracțiunea de distrugere prevăzută și pedepsită de art. 217 Cod penal.

De lege ferenda am propus sancționarea faptelor de alterare, distrugere sau ascundere a actelor contabile sau a memoriilor aparatelor de taxare săvârșite în scopul de a împiedica verificările financiar-contabile pentru identificarea cazurilor de evaziune fiscală.

Art. 9 lit. e – evidențe contabile duble

Analiza acestei infracțiuni a prilejuit formularea unor critici privind legalitatea și oportunitatea incriminării.

Astfel, în analiza laturii obiective s-a demonstrat inexistența unei raport de cauzalitate între evidența reală și urmarea socialmente periculoasă, constând în posibilitatea diminuării obligațiilor fiscale. Am afirmat că prin întocmirea unor evidențe contabile oficiale nereale, se poate produce rezultatul păgubitor pentru bugetul general consolidat, dar acest rezultat nu se datorează existenței unei evidențe contabile reale, ascunse, ci întocmirii unor evidențe contabile oficiale nereale, astfel că incriminarea faptei la art. 9 lit. e încalcă principiile generale instituite în partea generală a Codului penal.

Art. 9 lit. f – nedeclararea sediilor

Am evidențiat faptul că obiectul material în cazul infracțiunii de pericol nu există iar în cazul producerii rezultatului constând într-o pagubă, obiectul material este reprezentat de sumele de bani sustrase de la bugetul general consolidat.

În analiza elementului material al laturii obiective am expus evoluția reglementării și diferențele între prevederile Legii nr. 87/1994 și ale Legii nr. 241/2005. Am evidențiat existența unei confuzii în literatura de specialitate datorate uneori deficitare formulări a textului de incriminare, legiuitorul utilizând în mod abuziv termenul „sustragere”, atât pentru a defini scopul infracțiunii de evaziune fiscală (sustragerea de la îndeplinirea obligației fiscale), cât și pentru a individualiza una din modalitățile acestei sustrageri, respectiv, „sustragerea de la efectuarea verificărilor financiare, fiscale sau vamale”.

Am propus *de lege ferenda*, eliminarea termenului „sustragere” din reglementarea de la lit. f, scopul incriminării putând fi atins dacă s-ar folosi numai formula: „nedeclararea, declararea fictivă ori declararea inexactă cu privire la sediile principale”.

Art. 9 lit. g – înstrăinarea bunurilor sechestrate

Pentru realizarea unei analize cu finalitate practică, am procedat la prezentarea detaliată a obiectului material al infracțiunii existent în situația infracțiunii de rezultat. Spre deosebire de unele opinii exprimate în legătură cu obiectul material al infracțiunii am afirmat că acesta este reprezentat numai de quantumul creanței fiscale și nu de valoarea bunului sustras de sub sechestru, înlocuit sau deteriorat.

Referitor la subiectul activ am procedat la analiza acestuia, în toate cele trei modalități de realizare a infracțiunii, respectiv substituie, degradare sau înstrăinare.

Am arătat faptul că acte de înstrăinare, în sensul legii evaziunii fiscale, nu poate efectua decât cel ce deține bunul cu just titlu, respectiv custodele numit în baza art. 153 Cod procedură fiscală, sau administratorul – sechestru, numit în conformitate cu dispozițiile art. 155 Cod procedură fiscală, referitor la executarea silită a bunurilor imobile. Dacă o altă persoană va sustrage bunul legal sechestrat, va comite infracțiunea de sustragere de sub sechestru, iar înstrăinarea ulterioară a aceluși bun nu va constitui infracțiunea de evaziune

fiscală. Rezultă că în cazul modalității „înstrăinare”, subiectul activ este unul calificat.

Am reținut existența unei excepții în cazul creditorului căruia îi este încredințat bunul sechestrat, deoarece acesta nu poate fi considerat terț iar legiuitorul nu menționează și creditorul ca posibil subiect activ al infracțiunii.

Analizând latura obiectivă s-a procedat la definirea celor trei modalități alternative de realizare a elementului material.

Am arătat că dovedirea scopului urmărit de făptuitor este dificil de realizat, fapt ce duce la ineficiența acestei reglementări.

Capitolul V – Cauze de nepedepsire și cauze de reducere a pedepselor

În cadrul acestui capitol au fost analizate prevederile art. 10, art. 11 și art. 12 grupate în Capitolul III al Legii nr. 241/2005.

Am procedat la analiza structurii și omogenității acestui capitol, concluzionând că reunirea celor trei articole în această structură nu se justifică.

Aceasta deoarece denumirea capitolului III are ca obiect cauze care impun înlăturarea pedepsei penale (cauze de nepedepsire) și cauze care determină o nouă individualizare legală, a limitelor de pedeapsă (cauze de reducere a pedepsei), dar niciunul dintre cele trei articole nu se poate încadra în mod corect în această categorie.

S-a reținut că art. 11 și art. 12 nu au nicio legătură cu noțiunea de „cauze de nepedepsire și cauze de reducere a pedepselor”, deoarece articolul 11 privește aspecte procesuale (dispunerea măsurilor asiguratorii) iar art. 12 se referă la un aspect extrapenal, determinat de o hotărâre de condamnare definitivă (o cauză de incapacitate, de nedemnitare).

Am susținut că nici art. 10 nu se înscrie în mod corect în categoria „cauze de nepedepsire și cauze de reducere a pedepselor”, întrucât teza a III-a a art. 10 alin. 1 nu este o cauză de nepedepsire, deoarece nu este din categoria celor prevăzute în Codul penal care au ca urmare apărarea de pedeapsă în mod necondiționat.

Denumirea de cauză „de reducere” a pedepsei se justifică doar pentru teza inițială a art. 10, în ipoteza reducerii la jumătate a limitelor de pedeapsă prevăzute de lege.

A doua teză prevede o ipoteză de înlocuire a pedepsei închisorii cu pedeapsa amenzii și nu o cauză de reducere a pedepsei.

S-a procedat la analiza conținutului reglementării cauzelor de nepedepsire sau înlocuire a pedepselor, la identificarea condițiilor comune aplicabile celor trei categorii de cauze precum și la efectele aplicării.

A fost argumentată ideea că formularea „aplicarea unei sancțiuni administrative” este greșit aleasă iar controversa născută din această formulare poate fi stinsă numai prin intervenția legiuitorului, care are două posibilități – să prevadă că sancțiunea este „cu caracter administrativ” sau să prevadă soluția procedurală aplicabilă și să indice sancțiunea administrativă și organul competent să o aplice.

Capitolul VI – Dispoziții finale

Au fost analizate dispozițiile din legile incidente, respectiv Legea nr. 26/1990 privind registrul comerțului care se completează cu prevederile Legii nr. 241/2005 privind mențiunile în registrul comerțului.

S-a exprimat un punct de vedere asupra modului de determinare a sumelor datorate bugetului general consolidat și s-au exprimat considerații referitoare la intrarea în vigoare a legii. S-au avut în vedere ipotezele care pot apare ca urmare a săvârșirii unor fapte înainte de apariția Legii nr. 241/2005, cu incidența art. 10-15 Cod penal privind aplicarea legii penale în timp.

Cap. VII – Aspecte criminologice

În acest capitol au fost analizate cauzele evaziunii fiscale, formele de manifestare ale acesteia, efectele evaziunii fiscale, metodele de măsurare a fenomenului, dinamica și tendințele acestuia și măsurile de prevenire și combatere a evaziunii fiscale.

Între cauzele evaziunii fiscale au fost enumerate, în primul rând excesivitatea sarcinilor fiscale, măsură care are drept motivație tocmai amploarea pe care o are evaziunea fiscală.

O altă cauză este insuficiența educației cetățenești și a educației fiscale a contribuabililor, ce rezultă din neînțelegerea și neasumarea obligațiilor civice.

Una din cauzele evaziunii fiscale trebuie localizată la nivelul instituțiilor statului și mai ales a personalului acelor instituții care au atribuții în domeniul fiscal.

O cauză majoră a evaziunii fiscale o reprezintă sistemul legislativ fiscal, care, pe lângă faptul că este întotdeauna incomplet, prezintă mari lacune, imprecizii și ambiguități.

În legătură cu formele concrete de manifestare a evaziunii fiscale au fost evidențiate nu număr de 5 domenii apreciate ca fiind medii prielnice pentru dezvoltarea fenomenului evazionist. Deși aceste domenii reprezintă activități de producție, servicii și comerț, ele nu cuprind totalitatea ramurilor vieții social-economice în care se manifestă evaziunea fiscală.

Au fost prezentate efectele fiscale asupra veniturilor statului, efectele economice ale evaziunii fiscale, efectele sociale și politice ale acestui fenomen, evidențiind modul în care evaziunea fiscală influențează fiecare domeniu al vieții sociale, politice, economice.

Au fost prezentate cele două categorii de metode de măsurare a fenomenului evaziunii fiscale, respectiv metodele aproximative și metoda eșantionului reprezentativ, cu menționarea faptului că în România măsurarea fraudei fiscale se face exclusiv prin metode aproximative, afirmația politică fiind larg utilizată.

Analizând tendințele fenomenului de evaziune fiscală s-a afirmat că identificarea metodelor optime de combatere presupune, în primul rând, cunoașterea aprofundată pe o perioadă mai lungă de timp, a numărului de cazuri depistate, a cuantumului prejudiciilor produse, a zonelor geografice sau sociale

în care sunt depistate și a numărului de persoane care au săvârșit asemenea fapte.

Potrivit evidențelor Parchetului de pe lângă Înalta Curte de Casație și Justiție, numărul infracțiunilor de evaziune fiscală este în continuă descreștere, de la 1692 în anul 1997 la 361 în 2008, cu o ușoară tendință crescătoare (493) în anul 2009, deși numărul sesizărilor făcute de ANAF a crescut de la 1720 în anul 2004, la 4391 în anul 2009.

Pentru remedierea și combaterea evaziunii fiscale au fost propuse o serie de măsuri care să contribuie la reducerea fenomenului evazionist.

S-a menționat rolul conștientizării de către factorii politici a consecințelor negative ale evaziunii fiscale și s-a concluzionat că politica fiscală trebuie să realizeze acea trăsătură de pârghii și restricții fiscale, care, combinate cu o strategie și tactică adecvate ale controlului fiscal, să optimizeze comportamentul economic din perspectiva bugetară.

Capitolul VIII – Drept comparat în materia evaziunii fiscale

Cunoașterea legislației altor țări într-un domeniu de o permanentă actualitate cum este cel al evaziunii fiscale, prezintă o importanță deosebită prin prisma experienței dobândite de alte state în diminuarea fenomenului, putând constitui modele legislative de urmat pentru legislația română în domeniu, iar pe de altă parte, aprofundarea cercetării efectuate în acest domeniu poate contribui la realizarea armonizării legislației române cu cea europeană.

În capitol au fost expuse criteriile de diferențiere ale sistemelor legislative, respectiv nivelul presiunii fiscale și modalitățile de abordare a evaziunii fiscale.

Din perspectiva primului criteriu au fost identificate țări cu presiune fiscală ridicată (Franța, Belgia, Olanda, Luxemburg, Germania, Italia, Irlanda și Suedia) și țări cu presiune fiscală scăzută (Japonia, Elveția, Tunisia, S.U.A., China).

După criteriul modalității de abordare a evaziunii fiscale, legislațiile naționale diferă în funcție de modalitățile de abordare a sustragerii de la plata

impozitelor și taxelor, definirea formelor în care aceasta se realizează și măsurile legislative adoptate.

În analiza legislațiilor naționale după criteriile sus-menționate s-a prezentat modul în care sunt definite infracțiunile, sancțiunile penale sau contravenționale aplicabile, abordarea comportamentului fiscal de către legiuitor și importanța acordată elementului subiectiv.

Au fost prezentate categoriile de măsuri adoptate de către state pentru combaterea evaziunii internaționale clasificate în concordanță cu tipul de tranzacție internațională care determină sau mărește neconformarea fiscală. Au fost analizate reglementările legale privind persoanele fizice rezidente, persoanele juridice rezidente, cu modalitățile în care acestea se sustrag de la impozitare, respectiv evitarea rezidenței, migrarea și transferul bunurilor, respectiv transferul de valori.

În același mod au fost abordate dispozițiile legale privind persoanele nerezidente și modul de impozitare a veniturilor realizate de acestea.

O importantă parte a capitolului a fost rezervată combaterii evaziunii și fraudei internaționale la nivelul Uniunii Europene, cu menționarea și analizarea principalelor categorii de acte cu importanță deosebită în materie fiscală: Convențiile internaționale pentru evitarea dublei impuneri, Tratatul comunitar și Convenția Europeană a Dreptului Omului.

Au fost prezentate măsurile propuse de Comisia Europeană precum și etapele importante ale constituirii unor instituții având ca scop diminuarea fraudei fiscale, respectiv crearea Curții de Conturi a Comunității Europene, crearea Unității de coordonare a luptei împotriva fraudei (U.C.L.A.F.), redenumită Oficiul de Luptă Antifraudă (O.L.A.F.), crearea unor mecanisme juridice noi.

Capitolul IX - Concluzii și propuneri de lege ferenda

Prin lucrarea de față am încercat să realizez în primul rând o analiză a Legii pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, care să fie utilă practicienilor în activitatea de combatere a fenomenului de evaziune fiscală.

Totodată, am considerat utilă abordarea istorică a reglementărilor privind impozitarea și sancționarea sustragerii de la plata obligațiilor fiscale.

Am procedat la analiza succesivă a cauzelor ce determină adoptarea unui comportament evazionist, a efectelor pe care acest fenomen le produce, precum și la analiza metodelor de măsurare a evaziunii fiscale și a dinamicii și tendințelor fenomenului, având la bază literatura de specialitate și studiile efectuate în domeniu.

Plecând de la ideea că experiența țărilor dezvoltate acumulată în domeniul cunoașterii mecanismelor presupuse de economia de piață, inclusiv în ceea ce privește manifestările evaziunii fiscale ar putea constitui un exemplu de urmat și pentru legislația noastră, în lucrare au fost prezentate aspecte ale legislației specifice domeniului din mai multe state ale lumii.

Am identificat pe parcursul lucrării aspecte care țin de inconsecvența legiuitorului dar și de o anumită inabilitate a acestuia în tehnica redactării Legii nr. 241/2005.

Apreciez ca un real câștig pentru evoluția reglementării dispozițiile privind cauzele de nepedepsire și cauzele de reducere a pedepsei, menite în primul rând să contribuie la recuperarea prejudiciilor produse prin faptele de evaziune fiscală și să atenueze din imaginea modelului autorilor de represiune penală adoptat de legiuitor pentru a realiza prevenirea și combaterea evaziunii fiscale.

Am considerat că unele expresii și formulări ale textului legii pot fi îmbunătățite, motiv pentru care am propus, de lege ferenda, următoarele modificări:

- pentru capitolul I al legii -

1- Pentru a conferi unitate în aprecierea politicii sancționatoare a statului, ce are ca obiectiv protecția relațiilor sociale referitoare la domeniul fiscal, Legea nr. 241/2005 trebuia să cuprindă, pe lângă infracțiuni, și incriminările de natură contravențională.

2- Pentru caracterul unitar al reglementării, Legea nr. 241/2005 trebuia să conțină numai infracțiuni de evaziune fiscală și contravenții reglementând același domeniu, fără infracțiunile prevăzute la art. 3 – 8.

3- Se impune completarea art. 2 cu definirea noțiunii de „evaziune fiscală” care ar putea fi explicată ca fiind „sustragerea cu rea – credință, prin orice mijloace, în întregime sau în parte, de la plata obligațiilor fiscale”.

4- O posibilă definiție a formularelor tipizate cu regim special ar fi „documente financiar-contabile al căror regim special este stabilit prin acte normative în vigoare”.

5- Definiția obligațiilor fiscale ar putea avea următoarea formulare „sume datorate bugetului general consolidat, stabilite prin lege”.

- *pentru art. 3* -

6- Textul art. 3 ar trebui să cuprindă pe lângă contribuabil și persoanele care, conform legii, răspund pentru organizarea și conducerea contabilității și pentru aplicarea necorespunzătoare a reglementărilor contabile, putând avea următoarea formulare „fapta contribuabilului și a persoanelor cărora le revine răspunderea pentru organizarea și conducerea contabilității și pentru aplicarea necorespunzătoare a reglementărilor contabile, care, cu intenție, nu refac documentul de evidență contabilă lipsă, în termenul înscris în documentele de control, deși aceștia puteau să îl refacă.

- *pentru art. 6* -

9- Textul art. 6 ar putea avea următoarea formă: „Constituie infracțiune și se pedepsește cu închisoare de la un an la 3 ani sau cu amendă reținerea și nevărsarea, cu intenție, de către plătitorii obligațiilor fiscale, în cel mult 30 de

zile de la scadență, a sumelor reprezentând impozite sau contribuții cu reținere la sursă”.

- *pentru art. 8 –*

10- Având în vedere consecințele directe asupra bugetului general consolidat, apreciez că această reglementare trebuia inclusă în categoria infracțiunilor de evaziune fiscală.

- *pentru art. 9 –*

11- Art. 19¹ Cod penal ar trebui să includă și entitățile fără personalitate juridică.

- *pentru art. 9 lit. d -*

12- Se impune sancționarea faptelor de alterare, distrugere sau ascundere a actelor contabile sau memoriilor aparatelor de taxare, de marcat electronice fiscale sau a altor mijloace de stocare a datelor, săvârșite în scopul de a împiedica verificările financiar-contabile pentru identificarea cazurilor de evaziune fiscală. În această eventuală reglementare ar avea relevanță termenul de păstrare a actelor contabile, dar numai până la împlinirea termenului de prescripție a răspunderii penale pentru fapta de evaziune fiscală.

- *pentru art. 9 lit. f -*

13 - Se impune eliminarea termenului „sustragere” din componența reglementării de la lit. f), scopul reglementării putând fi atins dacă s-ar folosi numai formularea „ nedeclararea, declararea fictivă ori declararea inexactă cu privire la sediile principale ...”, deoarece scopul acestor acțiuni/inacțiuni este indicat în conținutul alin. 1 din Legea nr. 241/2005 și constă în sustragerea de la îndeplinirea obligațiilor fiscale.