

UNIVERSITATEA „NICOLAE TITULESCU”

TEZĂ DE DOCTORAT

***APĂRAREA BUGETULUI
GENERAL CONSOLIDAT PRIN
MIJLOACE DE DREPT PENAL***

REZUMAT

Conducător științific

Prof.univ.dr. VASILE DOBRINOIU

Doctorand

DANIELA STAN

BUCUREȘTI

2012

Lucrarea este structurată pe 3 (trei) titluri, iar fiecare titlu pe capitole.

Prima parte intitulată „Noțiunea de impozitare și evoluția istorică a acesteia” cuprinde două capitole referitoare la istoricul impozitării și istoricul sistemului fiscal pe teritoriul României.

Cea de-a doua parte a tezei conține 13 (treisprezece) capitole referitoare la: definirea unor termeni utilizați în lege (capitolul I), aspecte comune infracțiunilor prevăzute de Legea nr. 241/2005 (capitolul II), infracțiunea prevăzută de art.3 (capitolul III), infracțiunea prevăzută de art.4 (capitolul IV), infracțiunea prevăzută de art.5 (capitolul V), infracțiunea prevăzută de art.6 (capitolul VI), infracțiunea prevăzută de art.7 alin.(1) (capitolul VII), infracțiunea prevăzută de art.7 alin.(2) (capitolul VIII), infracțiunea prevăzută de art.8 (capitolul IX) și infracțiunea prevăzută de art.9 (capitolul X). Ultimele 3 (trei) capitole tratează cauzele de nepedepsire și cauzele de reducere a pedepselor prevăzute de art.10 (capitolul XI), dispozițiile finale (capitolul XII) și aspecte procesuale, aplicarea în timp a normelor civile, administrative sau de drept financiar destinate complinirii celor prevăzute de Legea nr.241/2005 (capitolul XIII).

În cadrul ultimei părți din lucrare intitulată „Aspecte de drept comparat relevante în combaterea evaziunii fiscale” am început prin a prezenta o introducere (capitolul I), o clasificare a sistemelor fiscale (capitolul II) și am prezentat succint cu titlu exemplificativ câteva state mai reprezentative din categoria celor cu presiune fiscală ridicată (capitolul III) și a celor cu presiune fiscală scăzută (capitolul IV), referindu-mă într-un capitol distinct și la combaterea evaziunii și a fraudei fiscale internaționale din perspectiva politicii fiscale a Uniunii Europene (capitolul V).

În ultimul capitol din această a treia parte m-am referit la evaziunea fiscală în statele lumii și am analizat în cuprinsul celor 3 (trei) secțiuni evaziunea fiscală în Italia (secțiunea I), evaziunea fiscală în Austria (secțiunea II) și evaziunea fiscală în Statele Unite ale Americii, Olanda și Regatul Unit al Marii Britanii (secțiunea III).

La finalul lucrării am prezentat ca anexe practică judiciară națională și internațională și o serie de grafice reprezentative pentru activitatea desfășurată de poliție în vederea aplicării măsurilor de prevenire și combatere a infracțiunilor de evaziune fiscală în anul 2011 pe plan local, în jud. Constanța.

În prima parte a lucrării am făcut referire la istoria vechilor imperii antice, mai ales cel grec și roman, istorie ce conține date ample despre existența unor impozite și cheltuieli publice. Impozitele existau în forma unor plăți nesistematizate, având un caracter exclusiv natural. Tipurile impozitelor erau dictate de necesitățile publice. Odată cu dezvoltarea relațiilor marfă-bani, impozitele sunt achitate numai în bani. Cu timpul, dările obligatorii devin izvorul de bază al veniturilor pentru întreținerea statului.

Am prezentat succint unul dintre primele sisteme de impozitare organizate, acela al Imperiului Roman. În statul roman antic, la toate etapele de evoluție istorică, principalul impozit a fost „tributul”. La început, acest impozit era perceput numai de locuitorii provinciei cucerite, fiind stabilit fie pe valoarea pământului stăpânit în mod individual, fie ca zecime din produsul brut. Ulterior tributul a fost extins ca impozit cetățenesc permanent datorat de toți cetățenii statului roman care aveau proprietăți imobiliare, iar mai târziu și pentru bunuri mobile.

Astfel, în perioada antică, cheltuielile cu caracter public erau reprezentate de cele privitoare la asigurarea funcționării organelor de conducere statală, la întreținerea și asigurarea armatei, la construirea de drumuri, temple și pentru serbări religioase etc. Pe parcursul dezvoltării istoriei, odată cu diversificarea veniturilor cetățenilor, s-a impus necesitatea sporirii numărului de impozite percepute.

Cu privire la sistemul fiscal în Evul Mediu am amintit ca și moment de referință anul 1215, când odată cu apariția „Magna Carta Libertatum”, s-a consacrat un alt principiu cu o importanță istorică ulterioară, cuprins într-un articol potrivit căruia „niciun impozit, decât cele dictate de obiceiuri feudale, nu poate fi încasat în lipsa acordului general al întregii împărății”. Pentru exprimarea acordului comun a apărut o adunare specială a contribuabililor numită „parlament”, pe care regele trebuia să îl convingă pentru a primi acordul de majorare a impozitelor propunându-le contribuabililor ceva în schimb.

Un alt moment important în istoria fiscalității este anul 1600 în care regii francezi au obținut de la Parlamentul francez –Statele generale- dreptul de a majora impozitele conform voinței acestora. Ludovic al XIV-lea a expus acest drept astfel: „Statul sunt eu”. În timpul dominației regelui Ludovic al XIV-lea darurile fiscale erau foarte mari.

În continuare am prezentat pe scurt istoricul sistemului fiscal pe teritoriul României. Am făcut referiri la principalele dări existente în statele românești încă de la începutul instaurării dominației otomane (sec. al XIV-lea –sec. al XVII-lea). În acea perioadă principalele surse de venituri proveneau din creșterea vitelor, exploatarea sării, din îndeletnicirile cu albinăritul, pescuitul și vânătoarea. Sistemul fiscal cuprindea multe dări și prestații.

În cadrul economiei Țărilor Românești din perioada feudalismului dezvoltat (sec. al XIV-lea –sec. al XVI-lea), veniturile și cheltuielile visteriei se confundau cu cele ale domnitorului. Diferența dintre venituri și cheltuieli reprezenta beneficiul net al domnitorului. Domnitorii cumulând toate puterile erau stăpâni absoluți și cheltuiau după bunul lor plac din veniturile visteriei.

În Moldova, boierii au fost scutiți până în 1636 de plata dărilor față de stat, iar în acest an Vasile Lupu i-a impus la plata birului. În a doua jumătate a sec. al XVII-lea, gospodăriile boierești au fost impuse și alte dări: gorștina (pe oi), darea cailor, deseatina din albine etc.

Un moment de referință pentru evoluția sistemului fiscal de pe teritoriul României îl constituie reformele cu caracter fiscal, administrativ și agrar inițiate de Constantin Mavrocordat în Țara Românească și Moldova la mijlocul sec. al XVIII-lea, reformă determinată de ruina contribuabililor și de fuga lor în masă. Acestea prevedeau intervenția statului în raporturile de proprietate. Reforma fiscală stabilea o dare fixă, percepută în 4 rate în schimbul dărilor multiple.

Reformele lui Constantin Mavrocordat, adoptate succesiv în Țara Românească și Moldova, au vizat consolidarea statului centralizat, întărirea pozițiilor boierimii și introducerea unor noi forme de exploatare a țăranimii. Toate aceste măsuri au fost luate sub pretextul promovării ideilor raționaliste și a despotismului luminat.

Reforma financiară a constat în suprimarea unor dări și în unificarea celorlalte. Impozitul unic (sama obștească) era repartizat pe sate și pe unități impozabile, urmând a fi plătit în patru sferturi. Măsura s-a dovedit a fi neadecvată deoarece sferturile au sporit fără încetare în anii următori.

Așadar, reformele îndeplinite de Constantin Mavrocordat până la 1740, departe de a fi favorabile țăranilor le-au agravat și mai mult situația.

Am prezentat în continuare aspecte generale privind finanțele publice de la întemeierea Principatelor până la unirea lor. Sub aspect istoric, noțiunea de finanțe publice a evoluat, suferind de-a lungul timpului schimbări multiple și profunde.

Înainte de întemeierea Principatelor Române, până la „descălecare”, pe teritoriul țării noastre au existat diferite forme de organizare politică. Ca urmare a descălecării și închegării unor organizații politice unitare, organizarea fiscală din Țările Române se dezvoltă după sistemul de dări existent în Transilvania, de unde au pornit voievozii descălecători.

În această perioadă se pare că a exercitat o anumită influență și populația românească din Serbia, care avea o structură socială bine definită, cu drepturi și obligații față de fisc.

Am făcut referire și la organele fiscale din Țara Românească și Moldova. Acestea erau: marele vistier, vistier II și III, ajutați de o cancelarie a visteriei complexă, formată din logofeți specializați pe servicii și vameși. În țară, se exercitau atribuții fiscale prin județe, sameșii trimiși de visterie și ispravnicii de județ, în plăși de zapcii, în plaiuri –vătaful de plai, iar în sate – pârcălabul, preotul și bătrânii satului. Organele centrale răspundeau de impunerea și perceperea dărilor, evidența veniturilor și cheltuielilor, dar domnitorii erau cei care dispuneau, ca de bunurile proprii, de veniturile statului provenite din impozite, taxe, servicii și proprietăți ale statului.

Adevărata reformă financiară s-a realizat în Țările Române prin Regulamentele Organice care, în capitolul III, cuprind Reforma Financiară, care se referă, în general, la desființarea unor dări și instituții, crearea de noi venituri și instituirea unei ordini în perceperea veniturilor și efectuarea cheltuielilor, introducerea unor norme moderne de drept bugetar.

Regulamentele Organice au fost elaborate în timpul și din inițiativa administrației ruse. Regulamentele Organice au intrat în vigoare în 1831 (Țara Românească) și 1832 (Moldova).

Caracterizarea de ansamblu a acestei prime legi fundamentale a celor două țări evidențiază două elemente: pe de o parte se îngăduia modernizarea societății românești, sub incidența unei situații care nu mai aștepta tergiversări, pe de alta se consolida puterea politică și economică a mării boierimi, vechiul ei sistem de privilegii, și apăsătorul „protectorat” al Rusiei. Înlăturarea vechilor raporturi sociale și a unor instituții se desfășura în

condițiile în care, în sectorul economic cel mai important, în agricultură, marii proprietari devin stăpâni asupra unei treimi din moșie, iar claca este constant majorată. Acesta este motivul pentru care, peste avantajele pe care le ofereau, Regulamentele Organice au creat noi obstacole în calea progresului general.

În referire la sistemul fiscal în perioada dintre cele două războaie mondiale și în epoca contemporană am enumerat câteva dintre măsurile fiscale semnificative.

Prima măsură fiscală a constituit-o reforma din 1921 a lui Nicolae Titulescu, care avea la bază o idee progresistă pentru acea vreme, și anume, impozitul cedular (care se calculează în funcție de proveniența venitului), completat cu unul general pe venit progresiv, pe lux, pe cifra de afaceri și anexe, precum și unele scutiri.

O nouă reformă fiscală a fost cea din 1923 propusă de Vintilă Brătianu, care urma să consolideze unificarea sistemului fiscal românesc. Este vorba de legea pentru unificarea contribuțiilor directe și pentru înființarea impozitului pe venitul global. Prin noua lege, impozitele cedulare sunt înlocuite cu șase impozite directe reale, denumite de lege elementare.

Constituția din 1923 prevede, în materie de îndatoriri fundamentale ale cetățenilor, alături de obligativitatea românilor de a face parte din unul din elementele puterii armate (art. 119), și datoria de a contribui fără deosebire la dările și sarcinile publice (art. 8).

În comparație cu îndatoririle fundamentale ale cetățenilor prevăzute în Constituția din 1923, în conținutul Constituției din 1991 sunt reglementate în plus și: fidelitatea față de țară (art.50), respectarea Constituției și a legilor (art.51), exercitarea drepturilor și a libertăților constituționale cu bună-credință fără să încalce drepturile și libertățile celorlalți (art. 54) și nu în ultimul rând, obligația cetățenilor la plata unor contribuții financiare (art. 53).

Legea nr. 87/1994 a apărut ca o necesitate în vederea combaterii anumitor categorii de fapte favorizate de modificările survenite în structura capitalului. După decembrie 1989, capitalul de stat a suferit schimbări esențiale în favoarea capitalului privat. A avut loc un transfer al proprietății care a generat creșterea numărului de agenți economici cu capital de stat, mixt sau privat. Lipsa reglementărilor precum și deficiențele și

inadvertențele acestora au creat posibilitatea pentru cei cărora le revin obligațiile fiscale de a se sustrage de la împlinirea acestora. Legiuitorul și-a propus luarea unor măsuri de combatere, prevenire și stopare a fenomenului de evaziune fiscală, concretizate în Legea nr. 87/1994.

Pornind de la evoluția de ansamblu a criminalității economico-financiare, promovarea unei noi legi pentru prevenirea și combaterea cu mai multă eficiență a acestor categorii de infracțiuni s-a impus cu necesitate.

Nouă lege a evaziunii fiscale nr. 241/2005 are o dublă destinație, pe de o parte de a aviza contribuabilii –persoane fizice și juridice – despre obligația de a contribui prin impozite și taxe la suportarea cheltuielilor publice și de a preveni asupra consecințelor sancționatorii la care se expun în cazul sustragerii frauduloase de la îndeplinirea îndatoririlor fiscale, iar, pe de altă parte, de a constitui instrumentul juridic în temeiul căruia să fie angajată răspunderea penală a celor care, cu rea-credință încalcă prevederile legii.

Într-o concluzie generală, se poate aprecia că apariția acestei legi constituie un pas important, menit să contribuie din plin la reducerea ratei criminalității pe această linie și implicit, a economiei subterane care aduce grave prejudicii bugetului general consolidat.

Scopul acestei legi, ca, de altfel, al oricărei legi care cuprinde norme penale de incriminare, îl constituie apărarea societății contra unor fapte antisociale. Prin faptele interzise de normele acestei legi se aduce atingere valorilor sociale privind fiscalitatea și relațiilor sociale generate de acestea. Corespunzător gravității faptelor interzise prin normele penale speciale cuprinse în Legea nr. 241/2005, sancțiunile de drept penal prevăzute de acestea sunt cele mai severe sancțiuni juridice pentru fapte ilicite legate de fiscalitate, existente în cadrul sistemului dreptului românesc.

În cadrul titlului II al tezei am prezentat aspecte de ordin terminologic referitoare la noțiunile uzitate în cuprinsul Legii nr. 241/2005. Am efectuat observații cu privire la opiniile formulate în doctrină față de aceste noțiunile utilizate în lege.

O primă propunere de lege ferenda o constituie incriminarea faptei de alterare, distrugere sau ascundere a registrului contractelor de asistență juridică și a registrul actelor atestate de avocat. Aceste evidențe, a căror obligativitate este prevăzută de Legea nr.51/1995 și de Statutul profesiei de avocat pot avea incidență și în domeniul fiscal. În mod cu totul evident,

verificarea declarării corecte a veniturilor realizate se poate face și prin compararea datelor din aceste registre cu datele din registrul de încasări și plăți. Pe cale de consecință, distrugerea acestor registre de exemplu, ar putea constitui o infracțiune de evaziune fiscală. De lege lata însă, o asemenea faptă nu are relevanță penală, întrucât aceste categorii de registre reprezintă acte care nu se încadrează în enumerarea limitativă din textul art.2 lit.c) din lege, nefiind considerate „documente legale”. Mai exact, fapta de „alterare, distrugere sau ascundere de acte contabile, memorii ale aparatelor de taxat ori de macaj electronice fiscale sau de alte mijloace de stocare a datelor în scopul sustragerii de la îndeplinirea obligațiilor fiscale” prevăzută de art. 9 alin.1 lit.d din lege nu include și fapta de alterare, distrugere sau ascundere a registrului contractelor de asistență juridică și a registrul actelor atestate de avocat, chiar dacă s-ar săvârși în scopul sustragerii de la îndeplinirea obligațiilor fiscale.

În capitolul 3 al titlului II am procedat la analiza infracțiunii prevăzută de art. 3, refuzul refacerii documentelor, reținându-se câteva aspecte mai relevante după cum urmează.

Infracțiunea este lipsită de obiect material.

Infracțiunea are subiect activ calificat. Este vorba atât despre contribuabilul persoană fizică, cât și despre contribuabilul persoană juridică. Nu pot avea calitatea de subiect activ al infracțiunii de omisiune a refacerii documentelor prevăzute în actul de control entitățile fără personalitate juridică, chiar dacă art.2 din Legea nr.241/2005 se referă și la „orice altă entitate fără personalitate juridică care datorează impozite, taxe, contribuții și alte sume bugetului general consolidat”, deoarece acest text trebuie corelat cu art.19¹ C.pen., care prevede că numai persoanele juridice, cu excepția statului, a autorităților publice care desfășoară o activitate ce nu poate face obiectul domeniului privat răspund penal pentru infracțiunile săvârșite în realizarea obiectului de activitate sau în interesul ori în numele persoanei juridice, dacă fapta a fost săvârșită cu forma de vinovăție prevăzută de legea penală. Sunt entități fără personalitate juridică, de pildă, societățile civile profesionale.

Într-o altă ordine de idei, nu este întrunit conținutul infracțiunii de care ne ocupăm dacă persoana obligată să refacă documentul distrus nu avea posibilitatea fizică să îl reconstituie.

În capitolul 4 am tratat infracțiunii prevăzută de art. 4, refuzul prezentării documentelor legale și a bunurilor din patrimoniu, reținându-se câteva aspecte mai importante.

Pentru a putea explica unele noțiuni din cadrul textului de incriminare, era necesar să facem câteva precizări mai detaliate referitoare la organele care au posibilitatea de a solicita contribuabililor prezentarea unor bunuri sau documente în vederea controlului și cu privire la drepturile pe care le au acestea.

În cadrul acestui tip de proceduri administrative de control, organele administrative de control (inclusiv cele din domeniul financiar, fiscal sau vamal) beneficiază de o serie de „prerogative exorbitante” raportat la drepturile și libertățile fundamentale ale cetățeanului. Aceste prerogative au fost sintetizate de regulă în două categorii:

- Dreptul de comunicare, care semnifică dreptul organelor administrative de control de a solicita contribuabililor sau oricăror altor persoane să furnizeze informații și să prezinte documente, în vederea exercitării activității de control;
- Dreptul la vizită înseamnă dreptul organelor administrative de control de a pătrunde în domiciliul sau sediul contribuabilului, în orice alte locații aparținând acestora sau altor persoane.

Poate exista și o a treia categorie de prerogative, corespunzătoare dreptului de a ridica bunuri și documente. De regulă, acest drept este analizat în contextul dreptului de vizită (în procedura fiscală franceză el se numește „droit de visite et de saisie”).

Infrațiunea nu are obiect material.

Dispozițiile art. 4 din Legea nr. 241/2005 au fost actualizate prin Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 54/2010, prin care s-a exclus obligativitatea somației de trei ori, acum se preede „în 15 (cincisprezece) zile de la somație”.

În capitolul 5 am procedat la analiza infracțiunii prevăzută de art. 5, împiedicarea efectuării verificărilor, și am de subliniat doar câteva elemente mai importante.

Împiedicarea trebuie să privească intrarea în sedii, incinte ori pe terenuri, cu scopul efectuării verificărilor financiare, fiscale sau vamale. Dacă prin activitatea de împiedicare sunt realizate și elementele constitutive ale infracțiunii de ultraj (art.239 C.pen.), infracțiunea examinată va intra în concurs cu această infracțiune.

O importantă parte din analiza acestei infracțiuni a fost dedicată condițiilor ce se cer a fi îndeplinite pentru a fi întrunite elementele infracțiunii de împiedicare a exercitării dreptului de vizită. Am insistat asupra exercitării dreptului la vizită în condițiile legii.

Un alt aspect important analizat a fost dacă în ipoteza în care împiedicarea exercitării dreptului de vizită se face prin violență sau amenințare, îndreptate împotriva funcționarilor care încearcă să efectueze verificări fiscale, financiare sau vamale, ne aflăm doar în prezența infracțiunii prevăzute de art.5 din Legea nr.241/2005 sau există un concurs de infracțiuni între infracțiunea de împiedicare a exercitării dreptului de vizită și infracțiunea de ultraj (art.239 C.pen.).

Ținând cont de faptul că cele două infracțiuni au un subiect pasiv diferit - organul de control, a cărui activitate de verificare în materie financiară, fiscală sau vamală este blocată (art.5 din Legea nr.241/2005), respectiv funcționarul public aflat în exercițiul autorității de stat (art.239 C.pen.), apreciem că se va reține existența unui concurs de infracțiuni. Astfel, dacă împiedicarea s-a făcut prin amenințarea funcționarilor, se va reține un concurs între infracțiunea prevăzută de art.5 din Legea nr.241/2005 și art.239 alin.(1) C.pen., iar dacă împiedicarea s-a făcut prin violență, un concurs între infracțiunea prevăzută de art.5 din Legea nr.241/2005 și art.239 alin.(2) C.pen.

În capitolul 6 am analizat infracțiunii prevăzute de art. 6, reținerea și nevărsarea impozitelor și contribuțiilor cu reținere la sursă.

Subiectul activ poate fi orice persoană fizică sau juridică care îndeplinește condițiile generale ale calității de subiect activ al infracțiunii și care nu plătește în termen de 30 de zile, impozitele și contribuțiile reținute la sursă.

Persoanele fizice pot în principiu să aibă calitatea de subiect activ al infracțiunii prevăzute de dispozițiile art.6 al Legii nr.241/2005. Dacă această calitate este relativ ușor de determinat în cazul angajatorilor persoane fizice

sau al plătitorilor de venituri- persoane fizice în general, situația se complică în cazul persoanelor fizice care își desfășoară activitatea în cadrul unei persoane juridice. Cum în principiu decizia de a vira sumele colectate este rezultatul unui proces decizional complex luat în interiorul întreprinderii, organelor de urmărire penală le va reveni dificila sarcină de a proba care dintre persoanele fizice implicate în acest proces nu au virat cu intenție sumele cuvenite la buget.

Apreciem că, prin prisma faptului că acest tip de infracțiune de evaziune fiscală este tot mai des întâlnit în practică, se impune acordarea unei atenții sporite în cadrul activităților desfășurate de poliție, în vederea aplicării măsurilor de prevenire și combatere a infracțiunilor de evaziune fiscală.

Întrucât infracțiunea este una omisivă (presupune neîndeplinirea unei obligații prevăzute de lege, aceea de a vira la termen impozitele și contribuțiile reținute), tentativa nu este posibilă.

În capitolul 7 am analizat infracțiunile prevăzute de art.7 alin. (1), punerea în circulație a marcajelor și formularelor tipizate și am subliniat o serie de aspecte care prezintă importanță.

Dispozițiile art. 7 alin.(1) din Legea nr. 241/2005 au fost actualizate prin Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 54/2010, prin care s-a incriminat și acțiunea de „deținere fără drept”.

Existența infracțiunii este condiționată de cerința ca fapta să fie comisă fără drept.

Prin această nouă infracțiune se combate:

- fapta de a folosi agenți economici înființați în acest scop sau alți agenți economici pentru cumpărarea legală a timbrelor, banderolelor sau formularelor tipizate utilizate în domeniul fiscal, cu regim special și punerea lor în circulație (vânzare, donare etc.) fără drept; aceste timbre, banderole sau formulare cu regim special sunt personalizate tocmai pentru a se folosi numai de agentul economic care le-a obținut conform legii;
- vânzarea, donarea, schimbul etc. de timbre, banderole sau formulare tipizate utilizate în domeniul fiscal, cu regim special (toate acestea fabricate și puse în circulație potrivit legii de fabricantul autorizat sau furate ori

obținute în orice alt mod ilegal de la acesta), originale, de către o persoană fără drept.

Infrațiunea analizată prezintă două modalități normative care constă în deținerea și punerea în circulație, fără drept, a timbrelor, banderolelor sau formularelor tipizate.

În capitolul 8 am analizat infrațiunii prevăzute de art.7 alin. (2), tipărirea, deținerea sau punerea în circulație, cu știință, de timbre, banderole sau formulare tipizate și am subliniat o serie de aspecte care prezintă importanță.

Dispozițiile art. 7 alin.(2) din Legea nr. 241/2005 au fost actualizate prin Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 54/2010, prin care s-a incriminat și acțiunea de „deținerea cu știință”.

S-ar putea spune că obiectul juridic al acestei infrațiuni este unul complex, deoarece pe lângă relațiile sociale deja enunțate sunt afectate și relațiile privitoare la încrederea de care trebuie să se bucure aceste entități (formularele tipizate utilizate în domeniul fiscal sau celelalte timbre și banderole), cărora legea le-a atribuit însușire probatorie.

La analiza modalităților normative de comitere a acestei infrațiuni am făcut referire și la acțiunea de „falsificare” ce constă, în această situație, în încălcarea dreptului de a tipări rezervat Imprimeriei Naționale sau altor tipografii autorizate, folosirea fără drept a unor serii alocate altor persoane juridice, precum și folosirea unei alte hârtii, cerneluri și chiar elemente de personalizare ale unui agent economic.

Infrațiunea analizată se comite cu intenție. În doctrină se apreciază că fapta în modalitatea tipării este infrațiune și în ipoteza în care vinovăția îmbracă haina culpei. În ceea ce ne privește, considerăm că, față de dispozițiile art.19 alin.(2) C.pen., comiterea oricăreia dintre modalitățile normative din neglijență sau imprudență nu constituie infrațiune, deoarece, în cazul primei modalități elementul material îmbracă forma acțiunii, iar, în ceea ce privește cea de a doua, textul incriminator prevede cerința ca fapta să se comită cu știință.

Legea nr.241/2005 nu incriminează actele de pregătire ale infrațiunii prevăzute de art.7 alin.(2), adică deținerea de instrumente în vederea falsificării formularelor tipizate cu regim special sau a marcajelor. În lipsa

unei dispoziții derogatorii și ținând cont de faptul că timbrele și banderolele folosite la marcarea produselor accizabile sunt hârtii de valoare, apreciem că deținerea unor instrumente în vederea falsificării marcajelor constituie infracțiunea de deținere de instrumente în vederea falsificării de valori prevăzută și sancționată de art.285 C.pen..

În capitolul 9 am analizat infracțiunii prevăzute de art.8, obținerea fără drept a unor sume de la bugetul general consolidat și am subliniat o serie de aspecte care prezintă importanță.

Obiectul material al acestei infracțiuni a comportat abordări diferite din partea teoreticienilor dreptului, sens în care s-a apreciat că această infracțiune este lipsită de obiect material ori că obiectul material îl constituie sumele de bani a căror restituire, rambursare sau compensare este obținută fără drept de către contribuabilii de rea-credință.

În această din urmă opinie se confundă însă obiectul material al infracțiunii cu rezultatul infracțiunii.

În doctrină s-a susținut și opinia la care ne raliem, opinie conform căreia obiectul material al acestei infracțiuni îl reprezintă documentele de evidență financiar-contabile întocmite de contribuabil la diferite intervale de timp (declarația 300 privind decontul de TVA, bilanțul semestrial și balanța de verificare întocmită la finalul fiecărei luni), prin care sunt consemnate operațiunile financiar-contabile desfășurate, documente care susțin cererile ulterioare de rambursare sau compensare a unor sume datorate bugetului de contribubil.

Așa cum s-a spus în doctrină, fapta prevăzută de art.8 alin.(1) din Legea nr.241/2005 este o variantă specială a infracțiunii de înșelăciune (art.215 C.pen.), astfel că este exclus concursul cu această infracțiune.

Potrivit art.8 alin.(2) din Legea nr.241/2005, simpla asociere pentru săvârșirea infracțiunii prevăzute în alin.(1) constituie infracțiune și se pedepsește mai sever decât această faptă. Pentru existența acestei forme infracționale, trebuie îndeplinite condițiile prevăzute de art.323 C.pen., conform căruia fapta de a se asocia sau de a iniția constituirea unei asocieri în scopul săvârșirii uneia sau mai multor infracțiuni, altele decât cele arătate în art.167, ori aderarea sau sprijinirea sub orice formă a unei astfel de asocieri se pedepsește cu închisoare de la 3 la 15 ani, fără a se putea depăși pedeapsa prevăzută de lege pentru infracțiunea ce intră în scopul asocierii.

De asemenea, nu se pedepsesc participanții la infracțiunea de asociere care denunță autorităților asocierea mai înainte de a fi descoperită și de a se fi început săvârșirea infracțiunii care intră în scopul asocierii.

În capitolul 10 am tratat infracțiunile de evaziune fiscală prevăzute de art.9 din Legea nr. 241/2005.

În referire la infracțiunea prevăzută la art. 9 lit.a) din lege, respectiv ascunderea bunului ori a sursei impozabile sau taxabile, am subliniat o serie de aspecte controversate privind analiza infracțiunii.

Cu privire la obiectul material al infracțiunii, în doctrină opiniile sunt diferite. Pe de o parte se susține faptul că obiectul material îl constituie declarațiile de impunere sau evidențele financiar-contabile al căror conținut a fost alterat de contribuabil.

Pe de altă parte, sunt și susținători ai tezei contrare, conform căreia infracțiunea ar fi lipsită de obiect material. Raționamentul este următorul: pornind de la premisa că obiectul material reprezintă bunul împotriva căruia se îndreaptă nemijlocit acțiunea sau inacțiunea și care poate fi vătămat în integritatea sa ori pus în pericol prin această acțiune, putem ajunge la concluzia că sustragerea de la impunere nu are ca efect lezarea în vreun fel a bunului sau a sursei impozabile. Nu s-ar putea susține că ar intra în noțiunea de „ascundere” și acțiunea de distrugere a bunului [caz în care infracțiunea prevăzută de art.9 alin.(1) lit.a) ar avea obiect material]. Distrugerea bunului impozabil (de pildă, o mașină pentru care nu s-a plătit taxa asupra mijloacelor de transport) ar putea eventual constitui infracțiunea de distrugere reglementată de art.217 alin.(2) C.pen., dacă s-ar aprecia că bunul are deosebită valoare din punct de vedere al interesului public (valoare extrem de mare din punct de vedere fiscal). Achiesez celei de-a doua opinii privitoare la lipsa obiectului material pentru raționamentul logic corect efectuat.

În referire la infracțiunea prevăzută la art. 9 lit.b) din lege, respectiv omisiunea în tot sau în parte, a evidențierii, în actele contabile ori în alte documente legale, a operațiunilor comerciale efectuate sau a veniturilor realizate, am evidențiat o serie de aspecte mai importante în analiza infracțiunii.

Obiectul juridic este reprezentat de relațiile sociale privitoare la stabilirea corectă a stării de fapt fiscale, colectarea impozitelor, taxelor și

contribuțiilor și îndeplinirea obligațiilor fiscale stabilite în sarcina contribuabililor.

Într-o altă opinie, susținută și de o parte a practicii judiciare, infracțiunea de evaziune fiscală prevăzută de art. 9 alin.(1) lit.b) este o infracțiune complexă, care include în conținutul ei constitutiv o faptă care constituie prin ea însăși o infracțiune, mai precis fapta incriminată prin art. 43 din Legea nr. 82/1991-falsul intelectual. Pe cale de consecință, în structura obiectului juridic al infracțiunii complexe, se poate distinge atât un obiect juridic principal (relațiile sociale privitoare la stabilirea corectă și exactă a stării de fapt fiscale, colectarea impozitelor, taxelor și contribuțiilor și îndeplinirea obligațiilor fiscale stabilite în sarcina contribuabililor sau a altor persoane), cât și un obiect juridic secundar (relațiile sociale referitoare la disciplina financiar-contabilă a agenților economici).

Infracțiunea de evaziune fiscală prevăzută de art.9 alin.(1) lit.b) este o infracțiune complexă, care include în conținutul ei constitutiv o faptă care constituie prin ea însăși o infracțiune, mai precis fapta incriminată prin art.43 din Legea nr.82/1991 – falsul intelectual. În acest sens, apreciem că suntem în prezența condițiilor care denotă intenția legiuitorului de a crea o infracțiune complexă, infracțiunea absorbantă (evaziunea fiscală sub forma omisiunii înregistrării în documentele contabile oficiale a operațiunilor comerciale efectuate și a veniturilor realizate) nu se poate comite fără săvârșirea infracțiunii absorbite (falsul intelectual, sub forma omisiunii înregistrărilor în contabilitate).

În literatura de specialitate s-a apreciat că aceasta este o infracțiune de pericol care se săvârșește numai cu intenție directă, condiție cerută de scopul prevăzut în text, care devine infracțiune de rezultat când sunt îndeplinite condițiile prevăzute de art. 9 alin.(2) și alin.(3) din lege.

Nu putem fi de acord cu acest punct de vedere în ceea ce privește caracterizarea infracțiunii ca fiind una de pericol, din moment ce legiuitorul sancționează numai forma continuată a acestei infracțiuni. Dacă ar fi fost sancționată și tentativa la o asemenea faptă, atunci s-ar fi putut discuta despre existența unei infracțiuni de pericol sub forma tentativei. Achiuez acestei opinii contrare pentru argumentul expus anterior de autorul citat.

În referire la infracțiunea prevăzută la art. 9 lit.c) din lege, respectiv evidențierea, în actele contabile sau în alte documente legale, a cheltuielilor

care nu au la bază operațiuni reale ori evidențierea altor operațiuni fictive, am subliniat câteva aspecte mai importante în analiza infracțiunii.

În opinia noastră, infracțiunea este lipsită de obiect material.

Documentele contabile oficiale sau alte categorii de documente în care sunt evidențiate cheltuieli nereale nu pot fi considerate a încorpora în nici un caz valoarea ocrotită și mai degrabă par a constitui produsul infracțiunii, pe baza căruia autorul speră să nu mai fie obligat să își onoreze obligațiile fiscale impuse de lege. Achiesăm acestui punct de vedere pentru argumentul expus anterior.

Observăm că această infracțiune este una complexă, infracțiune care absoarbe în conținutul său infracțiunea prevăzută de art.43 din Legea contabilității nr.82/1991, varianta „efectuării cu știință de înregistrări inexacte, (...) având drept consecință denaturarea veniturilor, cheltuielilor, rezultatelor financiare, precum și a elementelor de activ și de pasiv ce se reflectă în bilanț”.

Tot în acest sens menționez că instanța noastră supremă a stabilit că fapta de omisiune, în tot sau în parte, ori evidențierea în actele contabile sau în alte documente legale a operațiunilor comerciale efectuate sau a veniturilor realizate ori evidențierea în actele contabile sau în alte documente legale a cheltuielilor care nu au la bază operațiuni reale ori evidențierea altor operațiuni fictive constituie infracțiunea complexă de evaziune fiscală, prevăzută de art. 9 alin. (1) lit. b) și c) din Legea nr. 241/2005 [fost art. 11 lit. c), fost art. 13 din Legea nr. 87/1994], nefiind incidente dispozițiile art. 43 (fost art. 37, fost art. 40) din Legea nr. 82/1991 - Legea contabilității, raportat la art. 289 din Codul penal, aceste activități fiind cuprinse în conținutul constitutiv al laturii obiective a infracțiunii de evaziune fiscală.

În referire la infracțiunea prevăzută la art. 9 lit.d) din lege, respectiv alterarea, distrugerea sau ascunderea de acte contabile, memorii ale aparatelor de taxat ori de marcaj electronice fiscale sau de alte mijloace de stocare a datelor, am făcut referire la câteva aspecte mai importante în analiza infracțiunii.

Infracțiunea se consideră consumată în momentul săvârșirii faptei în oricare dintre modalitățile alternative și al producerii rezultatului material.

Pentru ca infracțiunea să fie consumată, este suficientă comiterea oricărei modalități prevăzute de lege (alterarea, distrugerea sau ascunderea datelor contabile, memoriilor aparatelor de taxat, de marcaj sau a altor mijloace de stocare a datelor), în toate cazurile de săvârșire a mai multor modalități alternative ale aceleiași infracțiuni urmând a se reține o singură infracțiune.

Am evidențiat o situația care se poate întâlni în practică, și anume atunci când se distruge atât informațiile conținute în memoria unui aparat electronic, cât și suportul tehnic propriu-zis, situație în care ne vom afla, apreciem noi, în prezența unei singure infracțiuni de evaziune fiscală, și nu în prezența unui concurs între aceasta și infracțiunea de distrugere prevăzută de art.217 C.pen..

În referire la infracțiunea prevăzută la art. 9 lit.e) din lege, respectiv executarea de evidențe contabile duble, folosindu-se înscrisuri sau alte mijloace de stocare a datelor, am evidențiat câteva aspecte mai importante în analiza infracțiunii.

Obiectul material îl constituie evidențele financiar-contabile duble, respectiv „înscrisuri sau alte mijloace de stocare a datelor”. Într-o altă opinie, infracțiunea reglementată de art.9 alin.(1) lit.e) din Legea nr.241/2005 este lipsită de obiect material, evidențele contabile paralele constituind produsul infracțiunii. Din punctul nostru de vedere, infracțiunea analizată are obiect material, deoarece activitatea ilicită se răsfrânge asupra evidentelor financiar- contabile, mai exact asupra documentelor care conțin aceste informații.

În ipoteza unor „evidențe contabile” întocmite de o altă persoană (o vânzătoare, avocatul firmei etc.) fapta rămâne fără relevanță penală, întrucât asemenea evidențe nu au nici o valoare juridică din punct de vedere contabil. Este încă neîndoios faptul că asemenea înscrisuri s-ar dovedi utile organelor de control, constituind indicii pentru determinarea corectă a stării de fapt fiscale, sau organelor de urmărire penală în cazul cercetărilor efectuate.

În cadrul laturii obiective, am apreciat că se impune definirea noțiunii de „evidențe contabile duble”.

Prin această noțiune înțelegem existența a două seturi de evidență contabilă de același tip și referitoare la aceleași bunuri și valori. Astfel, primul surprinde realitatea economico-financiară a contribuabilului, iar al

doilea este falsificat, înregistrându-se date și operațiuni din care rezultă venituri inferioare celor reale, având scopul de a se sustrage de la îndeplinirea obligațiilor fiscale. Întotdeauna evidențele ascunse vor conține date reale referitoare la volumul și valoarea tranzacțiilor desfășurate, iar cele prezentate date cu mult diminuate.

În referire la infracțiunea prevăzută la art. 9 lit.f) din lege, respectiv sustragerea de la efectuarea verificărilor financiare, fiscale sau vamale, prin nedeclararea, declararea fictivă ori declararea inexactă cu privire la sediile principale sau secundare ale persoanelor verificate, am subliniat câteva aspecte mai importante în analiza infracțiunii.

Subiectul activ (nemijlocit) al infracțiunii este unul calificat, deoarece este evident că vor fi luate în considerare declarațiile în privința sediului societății doar dacă provin de la persoanele îndreptățite. Cel puțin de lege lata, persoanele juridice nu răspund penal pentru această faptă. Achiesăm acestui punct de vedere.

În doctrină, există și opinia contrară potrivit căreia subiectul activ al acestei infracțiuni- persoană fizică sau juridică – este întotdeauna calificat, întrucât întotdeauna vor fi luate în vedere declarațiile în privința sediului societății doar dacă provin de la persoane îndreptățite (asociatul unic sau administratorii cu capacitate deplină de exercițiu).

Trebuie făcută precizarea că art.9 alin.(1) lit.f) nu face distincția între înregistrarea datelor privind sediul (sediile) ca operațiune specifică dreptului comercial și înregistrarea fiscală. Pe cale de consecință, am putea concluziona că atât nedeclararea/declararea fictivă sau inexactă la oficiul registrului, cât și neînregistrarea fiscală/înregistrarea fiscală fictivă sau inexactă, coroborate cu intenția de sustragere de la efectuarea verificărilor financiare, fiscale sau vamale, pot conduce la existența infracțiunii de evaziune fiscală.

În referire la infracțiunea prevăzută la art. 9 lit.g) din lege, respectiv substituirea, degradarea sau înstrăinarea de către debitor ori de către terțe persoane a bunurilor sechestrate în conformitate cu prevederile Codului de procedură fiscală și ale Codului de procedură penală, am subliniat câteva aspecte mai importante în analiza infracțiunii.

În ceea ce privește latura obiectivă, pentru existența infracțiunii interesează mai întâi ca bunul să fi fost legal sechestrat, în conformitate cu

dispozițiile unuia dintre cele două acte normative la care se referă textul de incriminare, Codul de procedură fiscală sau Codul de procedură penală. Nu are importanță dacă este vorba de sechestrul asigurător (art.126-127 C.proc.fisc. sau art. 163-166 C.proc.pen.) sau de sechestrarea bunurilor în cadrul procedurii de executare silită a bunurilor mobile (art. 147-149 C.proc.fisc.) sau imobile (art.150-151 C.proc.fisc). De asemenea, nu prezintă relevanță prin ce act (decizie a organului fiscal, ordonanță a procurorului, încheierea instanței judecătorești, proces-verbal de sechestr) s-a instituit sechestrul, atâta timp cât actul respectiv a fost emis cu respectarea legii.

În capitolul 11 am tratat cauzele de nepedepsire și cauzele de reducere a pedepselor prevăzute de art.10 alin.1 din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale.

În referire la aceste prevederi legale s-a invocat excepția de neconstituționalitate, susținându-se că sunt încălcate prevederile constituționale ale art. 16 alin. (1) referitoare la egalitatea cetățenilor în fața legii și a autorităților publice, fără privilegii și fără discriminări și ale art. 23 alin. (11) privind prezumția de nevinovăție și au fost invocate excepții de neconstituționalitate.

Curtea Constituțională a respins excepția reținând că prin Legea nr. 241/2005 se instituie măsuri de prevenire și combatere a infracțiunilor de evaziune fiscală și a unor infracțiuni aflate în legătură cu acestea, săvârșite de acei contribuabili care, în intelesul legii, reprezintă „orice persoană fizică ori juridică sau orice altă entitate fără personalitate juridică care datorează impozite, taxe, contribuții și alte sume bugetului general consolidat”. În conformitate cu art. 10 alin. (1) teza întâi din lege, criticat sub aspectul neconstituționalității, limitele pedepsei prevăzute de lege pentru fapta săvârșită se reduc la jumătate dacă în cursul urmăririi penale sau al judecării, până la primul termen de judecată, învinuitul ori inculpatul acoperă integral prejudiciul cauzat.

În legătură cu acest prim text considerăm că prin „primul termen de judecată”, legiuitorul se referă la primul termen de judecată cu procedura completă, întrucât este greu de crezut că, în eventualitatea în care la întâiul termen de judecată, procedura de citare cu inculpatul nu este completă, acesta să nu poată beneficia de dreptul de a i se aplica o pedeapsă între limitele reduse, în cazul în care acesta acoperă integral prejudiciul cauzat.

În cuprinsul acestui capitol am prezentat opinii susținute în doctrină referitor la aplicabilitatea acestor dispoziții.

După expunerea soluțiilor posibile aplicabile în practica judecătorească, de lege ferenda, într-o necesară revizuire a legii, am apreciat că ar trebui să se stabilească cu claritate și procedurile aplicabile în materie.

În cuprinsul capitolului consacrat dispozițiilor finale am insistat asupra determinării sumelor datorate bugetului general consolidat. Astfel, raportat la prevederile art.14, „în cazul în care, ca urmare a săvârșirii unei infracțiuni, nu se pot stabili, pe baza evidențelor contribuabilului, sumele datorate bugetului general consolidat, acestea vor fi determinate de organul competent potrivit legii, prin estimare, în condițiile Codului de procedură fiscală” am formulat o propunere de lege ferenda referitor la aceste dispoziții legale în sensul că ar trebui modificate, eliminând din textul de lege abilitatea organelor competente potrivit legii să efectueze un calcul estimativ al imozitului, în ipoteza în care nu se pot stabili, pe baza evidențelor contribuabilului, sumele datorate bugetului general consolidat, în condițiile Codului de procedură fiscală. Apreciem că astfel organele financiare de control beneficiază nejustificat de un exces de putere. Din punctul nostru de vedere doar expertul desemnat de către instanța de judecată stabilește în mod exact valoarea prejudiciului, în condițiile în care, potrivit dispozițiilor de procedură civilă partea, în speță contribuabil, este convocat să participe la efectuarea expertizei. Apreciem că prin dispozițiile art. 14 din lege se încalcă și dreptul la apărare al contribuabilului care, astfel nu are posibilitatea să participe efectiv la efectuarea calculului estimativ și, mai mult decât atât, nu are dreptul să fie asistat de un apărător.

În titlul „Aspecte de drept comparat relevante în combaterea evaziunii fiscale” inițial am prezentat, sub forma unei clasificări, țări cu presiune fiscală ridicată, țări cu presiune fiscală scăzută, cu exemplificări în acest sens.

Am ales să tratez în ultimul capitol din această a treia parte „Evaziunea fiscală în statele lumii” în cuprinsul celor 3 (trei) secțiuni evaziunea fiscală în Italia (secțiunea I), evaziunea fiscală în Austria (secțiunea II) și evaziunea fiscală în Statele Unite ale Americii, Olanda și Regatul Unit al Marii Britanii (secțiunea III).

Referitor la evaziunea fiscală în Italia am prezentat cadrul de reglementare al acestui fenomen în comparație cu cel autohton, concluzionând asupra elementelor comune precum și a celor asemănătoare cu legislația penală română.

În ceea ce privește evaziunea fiscală în Austria, am semnalat încă de la început faptul că legea austriacă reglementează această faptă penală în Codul penal financiar, cod care nu are un corespondent în cadrul legii penale române.

Am analizat distinct un supcapitol intitulat „Privilegierea pentru reprezentantul profesional al părții prev. de art. 34 alin.(3) Cod penal financiar”. În referire la reglementările legale privind reprezentantul profesional al părții, un notar, avocat sau agent economic fiduciar devin culpabili în exercitarea profesiei lor prin reprezentarea sau consilierea în probleme financiare a unei micșorări fiscale prin neglijență, dacă se găsesc greșeli grave.

Prin „greșeli grave” se înțelege constatarea încălcării din culpă a prevederilor legale, într-o măsură atât de considerabilă, neobișnuită și surprinzătoare a exactității încât autorul infracțiunii apare ca verosimil. Cu cât mai mare este prejudicierea, cu atât mai mare este considerată vina.

Legiuitorul austriac incriminează evaziunea fiscală comisă prin neglijență, în timp ce legiuitorul român nu prevede ca o astfel de faptă să fie considerată infracțiune, deoarece îi lipsesc elementele constitutive.

Raportat la acest aspect, apreciem noi, legea penală română este mai favorabilă. Dar de lege ferenda apreciem că o astfel de reglementare legală și-ar găsi aplicabilitatea și în România după modelul legii penale austriece.

Referitor la evaziunea fiscală în Statele Unite ale Americii, Olanda și Regatul Unit al Marii Britanii am tratat o serie de aspecte teoretice și practice prin comparație în raport de contextul social: importanța reglementărilor legale, a regulilor culturale și a diferențelor dintre sistemele fiscale.

În privința cadrului legal de reglementare al evaziunii fiscale în Statele Unite ale Americii am dedicat un subcapitol „acordării posibilității contribuabililor de a divulga în mod voluntar (autodenunțul)”. Analizând în detaliu, am formulat și o propunere de lege ferenda referitor la o astfel de

prevedere legală pe care considerăm că ar putea fi aplicată și în cazul contribuabilului român, încurajându-l astfel în a adopta o conduită de conformare raportată la regimul fiscal.

În continuare în cadrul unui subcapitol am efectuat scurte referiri la reglementarea legală a fenomenului evaziunii fiscale în Canada.

În referire la evaziunea fiscală în Statele Unite ale Americii și România am abordat prin comparație cu România sub aspectul reglementării legale a evaziunii fiscale și sub aspectul regimului sancționator prevăzut de lege pentru evaziunea fiscală.

La finalul lucrării am prezentat ca anexe practică judiciară națională și internațională și o serie de grafice reprezentative pentru activitatea desfășurată de poliție în vederea aplicării măsurilor de prevenire și combatere a infracțiunilor de evaziune fiscală în anul 2011 pe plan local, în jud. Constanța.