

Ioana Maria Costea

Evaziunea fiscală

Legea nr. 241/2005
comentată și adnotată

Editura
Hamangiu
2019

CUPRINS

CAPITOLUL I. DISPOZIȚII GENERALE	3
Articolul 1. [Dispoziții generale]	3
Articolul 2. [Înțelesul unor termeni sau expresii]	7
CAPITOLUL AL II-LEA. INFRAȚIUNI	53
Articolul 3. [Nereconstituirea documentelor distruse]	53
Articolul 4. [Împotrivirea nejustificată la verificările financiare, fiscale sau vamale]	65
Articolul 5. [Împiedicarea organelor competente de a intra în sedii, incinte ori pe terenuri]	78
Articolul 6. <i>Abrogat</i>	87
Articolul 7. [Tipărirea, deținerea și punerea în circulație a instrumentelor falsificate]	89
Articolul 7 alin. (1)	89
Articolul 7 alin. (2)	98
Articolul 8. [Stabilirea cu rea-credință a impunerii în scopul restituirii ori rambursării nedrepte. Asocierea în acest scop]	108
Articolul 8 alin. (1)	108
Articolul 8 alin. (2)	130
Articolul 9. [Evaziunea fiscală săvârșită în scopul diminuării sarcinii fiscale]	138
Articolul 9 alin. (1) lit. a)	138
Articolul 9 alin. (1) lit. b)	173
Articolul 9 alin. (1) lit. c)	223
Articolul 9 alin. (1) lit. d)	253
Articolul 9 alin. (1) lit. e)	269
Articolul 9 alin. (1) lit. f)	281
Articolul 9 alin. (1) lit. g)	292
CAPITOLUL AL III-LEA. CAUZE DE REDUCERE A PEDEPSELOR, INTERDICȚII ȘI DECĂDERI	303
Articolul 10. [Cauze de reducere a pedepsei. Limite]	303
Articolul 11. [Măsurile asigurătorii]	321
Articolul 12. [Nedemnități]	325

CAPITOLUL AL IV-LEA. DISPOZIȚII FINALE	327
Articolul 13. [Dispoziții obligatorii]	327
Articolul 14. [Dispoziții privind stabilirea unor creanțe fiscale]	327
Articolul 15. [Intrarea în vigoare]	327
Articolul 16. [Dispoziții de abrogare]	327
BIBLIOGRAFIE SELECTIVĂ	333

CAPITOLUL AL II-LEA.

INFRAȚIUNI

Articolul 3. [Nreconstituirea documentelor distruse]

Constituie infracțiune și se pedepsește cu închisoare de la 6 luni la 5 ani făpta contribuabilului care nu reface, cu intenție sau din culpă, documentele de evidență contabilă distruse, în termenul înscris în documentele de control.

SUMAR: 1. *Cadrul normativ specific*; 2. *Structura infracțiunii*; 2.1. *Obiect juridic*; 2.2. *Obiect material*; 2.3. *Subiecții infracțiunii*; 2.4. *Latura obiectivă*; 2.5. *Latura subiectivă*; 2.6. *Formele infracțiunii*; 2.7. *Sanționarea*; 3. *Propuneri de lege ferenda*.

COMENTARIU

1. Cadrul normativ specific

Incrimnarea de la art. 3 are element de noutate, neexistând anterior intrării în vigoare a Legii nr. 241/2005.

În categoria documentelor contabile sunt incluse documentele justificative, documentele de evidență contabilă și documentele de sinteză contabilă. Contribuabilul are obligația de a întocmi aceste documente și de a le conserva pentru un anumit termen indicat de lege.

În cazul contabilității în partidă dublă, în ipoteza în care aceste documente sunt pierdute, sustrate sau distruse conform art. 26 din Legea nr. 82/1991, contribuabilul are obligația de a proceda la reconstituirea documentelor, în termen de 30 de zile de la constatarea faptului dispariției, iar în caz de forță majoră, în termen de 90 de zile de la constatarea încetării acesteia. Reconstituirea documentelor se face pe baza unui dosar de reconstituire, întocmit separat pentru fiecare caz.

Dosarul de reconstituire trebuie să conțină toate lucrările efectuate în legătură cu constatarea și reconstituirea documentului dispărut, și anume: sesizarea scrisă a persoanei care a constatat dispariția documentului; dovada sesizării organelor de urmărire penală sau dovada sancționării disciplinare a persoanei vinovate (dacă dispariția nu se datorează unui caz fortuit sau unui caz de forță majoră); copie de pe documentul reconstituit;

procesul-verbal de constatare a pierderii, sustragerii sau distrugerii și declarația persoanei responsabile.

În cazul contabilității în partidă simplă, O.M.F.P. nr. 170/2015^[1] conține o normă de trimitere la dispozițiile O.M.F.P nr. 3152/2008 privind documentele financiar contabile, ordin abrogat prin O.M.F.P. nr. 2634/2015^[2] care, în Secțiunea B, pct. 27-35 stabilește procedura de reconstituire. Documentele rezultând din procedura de reconstituire vor purta în mod obligatoriu și vizibil mențiunea „*Reconstituit*”, cu specificarea numărului și a datei dispoziției de reconstituire.

Aceste prevederi din legislația specială constituie cadrul general al incriminării de la art. 3 din Legea nr. 241/2005.

2. Structura infracțiunii

2.1. Obiect juridic. Obiectul juridic al infracțiunii de la art. 3 din Legea nr. 241/2005 constă în relațiile sociale născute din obligația reconstituirii evidențelor contabile distruse pentru colectarea corespunzătoare a veniturilor fiscale și prevenirea evaziunii fiscale^[3].

2.2. Obiect material. Infracțiunea nu prezintă obiect material^[4]. Documentele de evidență contabilă distruse pe care contribuabilul refuză să le reconstituite nu reprezintă obiectul material al infracțiunii, nefiind o entitate lezată prin fapta penală. Documentele de evidență contabilă distruse pot constitui obiectul material al infracțiunii care a avut drept urmare imediată distrugerea acestora, în ipoteza în care sunt întrunite elementele constitutive ale unei infracțiuni. Distrugerea poate fi și rezultatul unui caz fortuit.

2.3. Subiecții infracțiunii. *Subiectul activ* al infracțiunii este un subiect activ calificat. Legea utilizează noțiunea de „contribuabil”, în sensul de la art. 2 lit. b) – *orice persoană fizică ori juridică sau orice altă entitate fără personalitate juridică care datorează impozite, taxe, contribuții și alte sume bugetului general consolidat*. Considerăm că noțiunea este folosită în sens larg, incluzând orice persoană implicată într-un raport juridic procesual fiscal, indiferent dacă este persoană fizică, persoană juridică sau

[1] O.M.F.P. nr. 170/2015 pentru aprobarea Reglementarilor contabile privind contabilitatea în partidă simplă (M. Of. nr. 139 din 24 februarie 2015).

[2] M. Of. nr. 910 bis din 9 decembrie 2015.

[3] M. DOBRINOIU, M.A. HOTCA, *op. cit.*, p. 243; M.Ș. MINEA, C.F. COSTAȘ, D.M. IO- NESCU, *op. cit.*, p. 59.

[4] În sens contrar, a se vedea: I.C. GLIGA, *op. cit.*, p. 59.

entitate fără personalitate juridică. Calitatea de contribuabil nu este corespondentul perfect al subiectului activ al infracțiunii de la art. 3 din Legea nr. 241/2005. Sfera subiectului activ al acestei infracțiuni este limitată la contribuabilii care datorează impuneri în sistem real, fiind obligați a conduce evidențe contabile și fiscale. Este indiferent dacă pentru perioada fiscală în care documentul/documentele în cauză sunt relevante, subiectul raportului juridic de drept fiscal avea și calitatea de debitor pentru creanțe fiscale. Infracțiunea subzistă și în ipoteza în care în perioada în cauză contribuabilului era în pierdere fiscală (relevantă la impozitul pe profit și impozitul pe venit) atâta timp infracțiunea ocrotește regimul documentelor de evidență contabilă, și nu veniturile bugetare.

În subsidiar, este necesar ca subiectul activ să verifice o altă condiție specială, și anume cea de persoană în sarcina căreia s-a stabilit, prin dispoziția organelor de control, obligația de a reconstitui documentele de evidență contabilă distruse. În cazul contribuabilului persoană fizică, această obligație poate fi stabilită exclusiv în persoana proprie, indiferent de cine asigură conducerea efectivă a contabilității. În cazul contribuabilului persoană juridică, obligația de reconstituire este stabilită, în sensul art. 10 din Legea nr. 82/1991, în sarcina administratorului^[1], ordonatorului de credite sau a oricărei persoane care asigură gestiunea unității respective^[2]. Având în vedere faptul că reconstituirea privește contabilitatea persoanei juridice, răspunderea penală a acesteia va fi întotdeauna angajată în calitate de autor al faptei alături de persoana fizică/persoana juridică, care îi asigură conducerea. În toate ipotezele, raportat la formele de organizare și conducere a persoanelor juridice, cum ar fi cele prevăzute de Legea nr. 31/1990 privind societățile, este necesar a se verifica, pentru determinarea subiectului activ, modul de distribuire a atribuțiilor de conducere, așa cum rezultă acestea din actul constitutiv ori din actele interne de delegare^[3]. Salariații sau alte persoane contractate împuternicite prin delegare de către gerantul persoanei juridice cu reconstituirea documentelor distruse, care nu îndeplinesc această obligație, vor fi

^[1] S. BODU, C. BODU, *Infracțiunile de evaziune fiscală (II). Aspecte comune infracțiunilor de evaziune fiscală*, în Revista Română de Dreptul Afacerilor nr. 9/2016, p. 118.

^[2] Pentru considerații privind răspunderea penală a persoanei juridice în materie de evaziune fiscală, a se vedea: D. CIUCAN, *Scurte considerații despre evaziunea fiscală organizată*, în Revista Română de Dreptul Afacerilor nr. 4/2017.

^[3] S. BODU, C. BODU, *Infracțiunile de evaziune fiscală (II)*, op. cit., p. 118.

subiecți ai infracțiunii de abuz în serviciu – art. 297 C.pen. sau neglijență în serviciu – 298 C.pen., atunci când sunt îndeplinite și celelalte condiții speciale, prejudiciul cauzat incluzând și sancțiunea suportată de persoana juridică în calitate de subiect al infracțiunii de la art. 3 din Legea nr. 241/2005. În ipoteza în care există departament contabil la nivelul contribuabilului sau serviciile de evidență contabile sunt externalizate, răspunderea penală revine acelei persoane, care asigură conducerea departamentului/contractantului respectiv.

Participația penală este posibilă în forma complicității și a instigării. Apreciem că individualizarea prin actul de control a persoanei care are obligația de a reface documentele distruse atribuie acestei obligații are caracter *intuitu persoane*, fiind imposibilă reținerea coautoratului. Într-o opinie, s-a arătat că participația penală este posibilă inclusiv sub forma co-autoratului, atunci când obligația de refacere revine unui organism format din mai multe persoane (entitatea are doi administratori); apreciem că, raportat la nuanțele distincte din doctrina de drept penal, în cazul infracțiunilor omisive proprii (unde obligația instituită prin lege este una personală) nu subzistă co-autoratul, fiind reținută calitatea de autor distinct pentru fiecare persoană titulară a acestei obligații^[1].

În ceea ce privește nerefacerea documentelor distruse de către o persoană angajată pe temei contractual, apreciem că aceasta va răspunde în calitate de complice al infracțiunii de la art. 3 din Legea nr. 241/2005, și nu în calitate de autor, atunci când, cu acordul contribuabilului, nu procedează la refacerea respectivelor documente, întrucât obligația de refacere este o obligație *intuitu personae*, iar răspunderea contractuală față de terț este un element secundar răspunderii contribuabilului în fața organului de control. Desigur, este necesar ca omisiunea co-contractantului să fie de natură a ajuta sau a înlesni la săvârșirea infracțiunii, fiind obligatoriu a se proba faptul că acesta a cunoscut obligația de refacere și a ajutat la neexecutarea acesteia.

Cu privire la entitățile fără personalitate juridică, având în vedere că acestea stau parte a raportului juridic de drept fiscal printr-un membru cu calitatea de reprezentant, eventuala obligație de refacere a documentelor și, pe cale de consecință, răspunderea pentru omisiunea de a reface revine acestuia^[2].

[1] M.I. MĂRCULESCU-MICHINICI, M. DUNEA, *op. cit.*, p. 874.

[2] În acest sens, a se vedea: B. VÎRJAN, *Infracțiunile de evaziune fiscală*, ed. a 2-a, Ed. C.H. Beck, 2016, p. 221.

Subiect pasiv al infracțiunii este instituția publică, titulară a autorității de verificare financiară, fiscală sau vamală. Într-o opinie, s-a arătat că subiect pasiv al acestei infracțiuni este Ministerul Finanțelor Publice ori autoritatea publică locală, titulară a dreptului de a dispune reconstituirea documentelor contabile^[1]. În plan general, în doctrină se apreciază că subiectul pasiv principal al acestor infracțiuni este statul, ca titular al valorii sociale ocrotite, și anume respectarea obligațiilor ce decurg din raportul juridic de drept fiscal privind gestiunea evidențelor contabile.

2.4. Latura obiectivă. Infracțiunea de la art. 3 din Legea nr. 241/2005 presupune o situație premisă, indispensabilă pentru reținerea relevanței penale a faptei. Situația premisă este dată de o ipoteză complexă presupunând existența inițială a acestor documente de evidență contabilă. Noțiunea de „documente de evidență contabilă” trebuie apreciată în sens larg, făcând referire la documentele justificative, la registrele contabile și la situațiile financiare recapitulative. În literatura de specialitate, a fost exprimată opinia^[2] conform căreia incriminarea de la art. 3 ar privi exclusiv registrele contabile, ținând cont că textul de lege utilizează noțiunea de „documente de evidență contabilă”, și nu de „documente contabile”. Apreciem că limitarea nu se justifică prin simpla diferență de noțiune utilizată de legiuitor. Astfel, registrele contabile și situațiile financiar-contabile recapitulative au un conținut declarativ, ele reflectând operațiuni consemnate în documentele justificative. Absența documentelor justificative prezintă prin ea însăși un grad de pericol social ridicat, fiind susceptibilă a denatura situația fiscală a contribuabilului. În condițiile Legii nr. 82/1991, obligația de reconstituire privește *documentele contabile*, fiind deci de competența autorității de control să dispună refacerea oricărui document contabil. Nu prezintă relevanță penală dacă documentele inițiale erau conforme cu dispozițiile legale, cu atât mai mult cu cât acest fapt este greu de stabilit. Cu toate acestea, incriminarea se limitează doar la protecția documentelor indicate de dispozițiile legale privind conducerea contabilității, și nu la alte documente licite sau ilicite, prin care contribuabilul ținea anumite evidențe.

A doua condiție de existență a premisei infracționale este ca documentele să fi fost distruse. Articolul 26 din Legea nr. 82/1991 face vorbire despre *pierdere, sustragere sau distrugere* a unor documente financiar-contabile.

[1] S. BODU, C. BODU, *Infracțiunile de evaziune fiscală (II)*, op. cit., p. 119.

[2] În acest sens, se vedea: I.C. GLIGA, op. cit., p. 59.

bile. Incriminarea de la art. 3 din Legea nr. 241/2005 utilizează expresia „*documente (...) distruse*”. Pentru a determina sfera de incidență a incriminării, trebuie avută în vedere tehnica specifică de interpretare a normei penale, și anume o interpretare restrictivă. Formularea din textul de la art. 3 din Legea nr. 241/2005 limitează cauzele de dispariție a documentelor de evidență contabilă, la o acțiune de distrugere, fiind evident mai restrictivă decât obligația de refacere din Legea nr. 82/1991, care identifică mai multe cauze de dispariție – pierdere, sustragere, distrugere. Cu privire la sarcina probei cauzei distrugerii, în doctrină s-a arătat că simpla absență a unui document de evidență contabilă la data unui control din arhiva contribuabilului verificat nu îndeplinește condițiile premisă pentru infracțiunea de la art. 3 din Legea nr. 241/2005, fiind necesar a se proba de către organul fiscal că absența este cauzată de o distrugere, că s-a constatat absența unor *documente de evidență contabilă (...) distruse*^[1]. Într-o altă opinie, pornind de la ipoteza că a limita aplicarea normei penale doar la cazul distrugerii este extrem de restrictivă, s-a promovat ideea că obligația refacerii subzistă indiferent de motivul dispariției documentelor^[2], cu propunerea *de lege ferenda* de a face vorbire despre documente de evidență contabilă lipsă.

Cu privire la cauza dispariției, în sensul legii penale, opiniile exprimate în literatura de specialitate sunt diferite. Unii autori apreciază că „nu interesează în ce condiții s-a produs pierderea documentelor, cine le-a sustras sau distrus”^[3]; alți autori consideră că dispariția trebuie să se datoreze exclusiv unei acțiuni de distrugere^[4]. În raport de aceste opinii exprimate, apreciem că în sensul art. 3 din Legea nr. 241/2005 dispariția documentele se datorează exclusiv unei fapte de distrugere, fără a putea asimila acestei cauze și alte forme de dispariție a documentelor de evidență contabilă – pierdere, furt.

Cu privire la conținutul distrugerii, apreciem că în absența unei dispoziții exprese a legii penale, aceasta poate avea orice conținut și orice sursă. În primul rând, prin distrugere se desemnează o faptă prevăzută de legea penală, o activitate de nimicire – distrugerea propriu-zisă sau o degradare ori o aducere în stare de neîntrebuințare, în condiții similare art. 253 C.pen. În această ipoteză, activitatea de distrugere poate

[1] S. BODU, C. BODU, *Infracțiunile de evaziune fiscală (II)*, op. cit., p. 120.

[2] B. VÎRJAN, op. cit., p. 225.

[3] M.Ș. MINEA, C.F. COSTAȘ, D.M. IONESCU, op. cit., p. 60.

[4] M. DOBRINOIU, M.A. HOTCA, op. cit., p. 245.

prezenta relevanță penală proprie, fie ca infracțiune de evaziune fiscală, în sensul art. 9 alin. (1) lit. d) din Legea nr. 241/2005 – *alterarea, distrugerea sau ascunderea de acte contabile (...) în scopul sustragerii de la îndeplinirea obligațiilor fiscale*, fie ca infracțiune de sustragere sau distrugere de înscrisuri – art. 259 C.pen., atunci când documentele sunt în păstrarea ori în deținerea unui organ ori a unei alte unități din cele la care se referă art. 176 sau art. 175 alin. (2) C.pen. și lipsește scopul special prevăzut la art. 9 alin. (1) lit. d) din Legea nr. 241/2005. Faptele vor asigura astfel conținutul unui concurs de infracțiuni.

Distrugerea poate fi cauzată de contribuabilul însuși, de către un prepus al acestuia sau de un terț. Am aprecia că distrugerea poate fi cauzată de contribuabilul însuși^[1], de vreme ce nu considerăm necesar ca organul fiscal să determine cauza distrugerii. Pe cale de consecință, vedem posibilă o ipoteză în care contribuabilul să fie obligat la a reface documente distruse, când nu se cunoaște cauza distrugerii. Dacă există probatoriul privind distrugerea de către contribuabilul însuși a documentelor, se va determina răspunderea penală în acest cadru, fiind inutil a se recurge la obligarea la reconstituire.

În al doilea rând, cauza de distrugere poate consta într-o cauză independentă de voința umană, și anume o forță majoră – incendiu, calamitate etc.

Cu privire la întinderea distrugerii în raport de evidența contabilă și de obligația de a păstra documentele de evidență contabilă, considerăm că poate fi vorba despre un singur document relevant contabil sau o pluralitate de documente, fără ca acest fapt să determine ruperea unității infracționale. Este necesar ca documentul/documentele să fie în perioada de păstrare, așa cum stipulează normele contabile aplicabile.

O a treia condiție prevăzută pentru ipoteza incriminării de la art. 3 din Legea nr. 241/2005 este existența unei dispoziții de refacere a documentelor de evidență contabilă distruse. Această dispoziție de refacere trebuie să provină de la un organ de control, fiind rezultatul unei activități de control, exercitată de un organ competent.

În materia controlului financiar, se distinge între controlul intern și controlul extern. Controlul intern este exercitat de persoana competentă, din cadrul unui compartiment de specialitate organizat la nivelul contribuabilului sau de către un agent extern, privat, contractat de către contri-

^[1] În sens contrar, a se vedea: S. Bobu, C. Bobu, *Infracțiunile de evaziune fiscală (II)*, op. cit., p. 120.

buabil. Controlul extern este exercitat de agentul unei instituții publice de control – A.N.A.F., Curte de Conturi. Apreciem că incriminarea de la art. 3 din Legea nr. 241/2005, prin referința expresă la un *organ de control*, privește exclusiv urmările unui control extern, exercitat de către un organ al unei instituții publice.

Cu privire la competența acestui organ, în opinia noastră este necesar ca organul de control să fie competent a exercita un control fiscal privind documentele contabile și fiscale ale contribuabilului, și nu orice tip de control. În ipoteza în care actul de control [în raport cu care vom aprecia că are potențialul de a reprezenta act administrativ, de vreme ce în sensul art. 2 alin. (1) pct. c) din Legea nr. 554/2004 este susceptibil să producă efecte juridice, și anume cel puțin generează obligația de a reface] este nelegal întocmit, indiferent de cauza de nelegalitate, nu sunt întrunite condițiile privind ipoteza de răspundere penală. În literatura de specialitate, s-a apreciat că aceste elemente privind legalitatea actului de control sunt susceptibile de a fi atacate în condițiile specifice Legii contenciosului administrativ și, eventual, a Codului de procedură fiscală, care condiționează răspunderea penală^[1].

Cu prilejul exercitării unei activități de control – control inopinat sau control tematic –, organul de control constată absența din contabilitatea contribuabilului a unor documente de evidență contabilă și stabilește drept cauză a acestei absențe^[2] distrugerea documentelor. În literatura de specialitate s-a arătat că „este dificil să se probeze că documentele au fost distruse, și nu furate, pierdute sau ascunse”^[3]. Aprecierea se va realiza pe caz concret în baza probelor administrate de organul de control. În temeiul acestei constatări și în raport de competențele sale efective, inspectorul va dispune în scris – prin documentele de control – refacerea documentelor și va indica și un termen în acest sens.

Elementul material al infracțiunii constă într-o inacțiune – *fapta contribuabilului care, cu intenție, nu reface (...)*. În raport de această dispoziție, contribuabilul săvârșește infracțiunea de la art. 3 din Legea nr. 241/2005 în ipoteza în care nu procedează la reconstituirea documentelor de evi-

[1] B. VÎRJAN, *op. cit.*, p. 227.

[2] Absența s-ar putea datora și altor cauze: arhivare necorespunzătoare făcută în altă locație decât la sediul social, deplasarea documentelor la sediul expertului contabil etc.

[3] I.C. GLIGA, *op. cit.*, p. 60.

dență contabilă, deși putea să o facă. O serie de precizări se impun a fi făcute.

Astfel, existența infracțiunii se va aprecia, în primul rând, în raport de termenul indicat de organul de control^[1] pentru refacerea documentelor contabile distruse. La nivelul legislației privind activitatea contabilă – Legea nr. 82/1991 și O.M.F.P. nr. 2634/2015 – se instituie un termen comun de 30 de zile de la data constatării dispariției pentru refacerea documentelor contabile. Or, ipoteza relevantă penal nu privește situația contribuabilului care nu reface aceste documente^[2], ca urmare a dispariției constatate de acesta, nerefacere care prezintă relevanță contravențională conform art. 41 pct. 2 lit. b) din Legea nr. 82/1991. Ipoteza de la art. 3 din Legea nr. 241/2005 privește situația în care contribuabilul, în nerespectarea dispozițiilor legislației contabile și a termenului instituit de aceasta, nu reface documentele contabile, absența lor fiind constatată ulterior în urma unui control fiscal. Pentru acest considerent, apreciem că infracțiunea de la art. 3 din Legea nr. 241/2005 este independentă de contravenția din Legea nr. 82/1991, având momente diferite de consumare și fiind obligatorie întotdeauna reținerea cumulativă a celor două tipuri de răspundere.

Termenul de refacere a documentelor distruse în ipoteza angajării răspunderii penale nu este cel indicat de Legea nr. 82/1991 și de O.M.F.P. nr. 2634/2015^[3], ci un nou termen atribuit de organul de control. Termenul încălcat nu este un termen legal, ci unul determinat administrativ, prin exercitarea competențelor proprii de către organul de control. Acest nou termen trebuie să verifice condiția de a fi un termen rezonabil, în caz contrar, contribuabilul putând solicita un nou termen de refacere sub controlul instanței de contencios-administrativ, în condițiile Legii nr. 554/2004. Aspectele privind caracterul rezonabil pot fi extrem de relevante atunci când se dispune refacerea unui volum semnificativ de documente de evidență contabilă, iar timpul acordat de organul fiscal nu este suficient. Termenul stabilit începe să curgă de la data comunicării acestuia către contribuabil, prin intermediul documentului de control – raportul de

^[1] Pentru detalii, a se vedea: D. DRĂNICEANU, *Considerații privind controlul fiscal*, în *Revista de Drept Comercial* nr. 5/2001.

^[2] În același sens, a se vedea: S. BODU, C. BODU, *Infraacțiunile de evaziune fiscală (II)*, *op. cit.*, p. 120.

^[3] În sens contrar, a se vedea: M.Ș. MINEA, C.F. COSTAȘ, D.M. IONESCU, *op. cit.*, p. 63.

inspecție fiscală^[1], proces-verbal de control, notă de control – ori de la o dată ulterioară precizată în comunicare, refacerea documentelor de evidență contabilă fiind una dintre măsurile susceptibile a fi dispuse ca urmare a controlului fiscal. Dacă termenul lipsește din actul prin care s-a dispus refacerea, atunci nu este posibil a se reține răspunderea penală.

În forma inițială a incriminării, existența infracțiunii era corelată cu posibilitatea obiectivă a contribuabilului de a executa obligația de refacere – *deși acesta putea să o facă*^[2]. Existența infracțiunii, chiar și după abrogarea acestei teze finale, se va aprecia totuși în contextul posibilității de a identifica suficiente informații pentru executarea obligației de refacere. Refacerea documentelor se realizează „pe baza altor documente aflate în posesia sa ori pe baza datelor provenind de la terțe persoane”^[3]. Refacerea poate privi documentele contabile ca înscrisuri sau documentele contabile în format electronic, în funcție de opțiunea inițială a contribuabilului privind modalitatea de organizare a contabilității proprii. Omisiunea de a reface documentele nu prezintă relevanță penală atunci când este determinată de „forța majoră, cazul fortuit, starea de necesitate sau alte cauze neimputabile”^[4]. Infracțiunea nu există în ipoteza unei imposibilități absolute de reconstituire totală și în termen a acestor documente, fiind în prezența unei constrângeri fizice – cauză de neimputabilitate^[5]. Sarcina probei cauzei de neimputabilitate revine contribuabilului.

Inculpatul s-a apărut susținând că nu a putut să reconstitue actele dispărute deoarece activitatea contabilă a desfășurat-o personal, ajutat de o persoană pe care nu o poate indica, banca la care a solicitat extrase de cont curent a refuzat să elibereze aceste acte, iar lipsa mijloacelor financiare l-au împiedicat să se deplaseze în țară la partenerii de afaceri pentru a obține copii de pe acte, cu mulți dintre parteneri însă nemaiaivând relații comerciale. Instanța a apreciat că apărările făcute de inculpat în

[1] Pentru detalii, a se vedea: D. DASCĂLU, C. ALEXANDRU, *op. cit.*, p. 289-295.

[2] Precizarea a fost apreciată ca fiind superfluă, în sensul să nu se poate dispune sancționarea unui contribuabil aflat în imposibilitatea obiectivă de a reface aceste documente; în acest sens, a se vedea: G. POTRIVITU, *Considerații teoretice și practice în legătură cu Legea nr. 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale*, în Dreptul nr. 6/2006, p. 155-159.

[3] M.Ș. MINEA, C.F. COSTAȘ, D.M. IONESCU, *op. cit.*, p. 63.

[4] I.C. GLIGA, *op. cit.*, p. 62.

[5] B. VÎRJAN, *op. cit.*, p. 226.

sensul arătat nu conduc la concluzia imposibilității reconstituirii acestor acte în sensul rezultat din redactarea art. 3 din Legea nr. 241/2005, în raport cu care imposibilitatea presupune un obstacol obiectiv, de neînlăturat, reținându-se că inculpatul ar fi putut să rezolve situația apelând și la mijloacele de comunicare telefonice, fax, poștă, deplasări la băncile unde avea depuse documentele, acesta nefăcând nici măcar dovada că a încercat astfel de demersuri. Pe de altă parte, inculpatul a susținut că i s-au sustras toate documentele, din anul 2004 până la 31 decembrie 2007, care se aflau în mașina sa la momentul sustragerii, împrejurare care nu are o explicație logică în ceea ce privește păstrarea întregii documentații (arhive) în autoturismul cu care făcea deplasarea prin țară (C.A. București, s. pen., dec. nr. 1027/R/2011, www.rolii.ro).

Refacerea trebuie să fie totală și corectă. În ipoteza în care prin actul de control se dispune refacerea mai multor documente de evidență contabilă distruse, refacerea parțială a acestora nu înlătură răspunderea penală atâta timp cât se verifică posibilitatea de a fi fost refăcute integral.

Urmarea imediată constă în crearea unei stări de pericol pentru valorile sociale protejate prin norma de incriminare. Nerefacerea documentelor distruse aduce atingere atât activității de stabilire a situației fiscale concrete, cât și autorității etatice manifestate prin intermediul organelor de control fiscal. Fapta penală permite sancționarea unei perseverențe infracționale a contribuabilului care, având posibilitatea obiectivă de reconstituire a acestor documente, nu îndeplinește nici obligația generală impusă de legislația contabilă și sancționată administrativ și nici obligația specială impusă de legislația fiscală, prin intermediul unui organ de control și sancționată penal.

Activitatea infracțională în ipoteza de la art. 3 din Legea nr. 241/2005 poate fi un cadru pentru a ascunde comiterea unor fapte de evaziune fiscală, ipoteză în care se va reține un concurs de infracțiuni; spre exemplu, incriminarea de la art. 9 alin. (1) lit. a). Aici am vedea o serie de discuții privitoare la cele menționate anterior, și anume ipoteza în care contribuabilul însuși a distrus aceste documente, și unele nuanțe invocate în doctrină cu privire la infracțiunea de favorizare a infractorului, când nu se poate reține favorizarea pentru fapta proprie.

Raportul de cauzalitate trebuie să existe.

Activitatea de inspecție fiscală a constatat că, deși inculpata a luat la cunoștință de obligația ce îi revine, nu a reconstituit evidențele contabile distruse în termenul stabilit în mod expres de către organele de control

fiscal, inacțiunea având ca și consecință punerea organelor de control în imposibilitatea de a stabili obligațiile fiscale, aferente exercițiului financiar 2010, rezultate în sarcina societății, în condițiile în care inculpata a derulat în respectiva perioadă activități comerciale prin intermediul barului F. care funcționează la sediul societății. Prin aceste acțiuni, inculpata a ascuns sursa impozabilă, nedeclarând venitul obținut în vedere stabilirii impozitului pe profit (C.A. Cluj, s. pen., dec. nr. 365/2014, www.rolii.ro).

2.5. Latura subiectivă. Infracțiunea este susceptibilă de săvârșire în ambele forme de vinovăție, cu intenție ori din culpă. Apreciem că făptuitorul trebuie să cunoască existența obligației de refacere a documentelor și termenul stabilit pentru această operațiune și să nu îndeplinească cu știință toate măsurile obiectiv posibile pentru refacerea acelor documente.

Probele dosarului confirmă vinovăția inculpatului T.I. sub forma intenției directe, prevăzută de art. 19 alin. (1) lit. a) C.pen., în săvârșirea acestei fapte. Cum în mod corect a reținut și instanța de fond, inculpatul T.I. nu a refăcut documentele de evidență contabilă declarate a fi distruse în data de 15.03.2008. Că este îndeplinită latura subiectivă a infracțiunii prevăzute de art. 3 din Legea nr. 241/2005 o atestă și refuzul inculpatului T.I. din data de 20.04.2008 de a prezenta documentele solicitate de reprezentanții Gărzii Financiare, în condițiile în care acestea au fost ridicate de către organele de urmărire penală la perchițiția domiciliară efectuată în data de 28.10.2008 (C.A. București, s. pen., dec. nr. 343/2012, www.rolii.ro).

2.6. Formele infracțiunii. Fiind o infracțiune omisivă, tentativa nu este posibilă.

Consumarea infracțiunii are loc în momentul expirării termenului dispus prin actul de control. În ipoteza în care termenul dispus este insuficient pentru reconstituirea documentelor distruse, contribuabilul are posibilitatea de a solicita un nou termen și de a contesta neacordarea acestuia în fața instanțelor de contencios-administrativ. În acest caz, instanța competentă, conform dispozițiilor Legii nr. 554/2004, are obligația de a dispune suspendarea efectelor actului de control^[1], ca act administrativ fiscal, contribuabilul beneficiind astfel de un termen rezonabil pentru refacerea acestor documente.

^[1] Pentru detalii, a se vedea: E. ALBU, *Suspendarea executării actelor administrative fiscale. Aspecte teoretice și practice*, în Revista de Drept Comercial nr. 7-8/2006.

Infracțiunea de la art. 3 din Legea nr. 241/2005 este o infracțiune continuă, prezentând și un moment al epuizării, dat fie de data îndeplinirii respectivei obligații, fie de data pronunțării unei hotărâri judecătorești definitive^[1], ca moment obiectiv.

2.7. Sancționarea. Infracțiunea se sancționează cu închisoare de la 6 luni la 5 ani.

3. Propuneri de lege ferenda

Cu privire la infracțiunea de la art. 3 din Legea nr. 241/2005, apreciem utilă extinderea ipotezei de incriminare cu privire la cauza dispariției documentelor de evidență contabilă. Astfel, utilizarea noțiunii de „documente (...) distruse” limitează obligația de reconstituire în mod nejustificat, ignorând alte cauze de dispariție a acestor documente. Având în vedere că incriminarea de la art. 3 nu este dependentă de cauza de dispariție, ci privește lipsa de diligență a contribuabilului în raport de o obligație indicată expres de organul de control, ar fi important ca textul de incriminare să facă vorbire despre „documente (...) lipsă”, fără a distinge cauza dispariției.

În majoritatea cazurilor, cauza dispariției este dificil de probat, iar mențiunea limitativă „documente (...) distruse” ar îngreuna nejustificat sarcina organului de control, în sensul de a-l obliga la a dovedi cauza dispariției drept o distrugere. În anumite ipoteze, absența se poate datora unei ascunderi, caz în care contribuabilul verifică un pericol social evident superior.

În egală măsură, față de ediția anterioară a lucrării, apreciem că regimul de sancționare a faptei s-a înăsprit excesiv, fapt pentru care am recomanda diminuarea sancțiunii. Acest lucru este justificat de posibilitatea organului de control de a determina consecințe fiscale și din oficiu, dependența față de documentele de evidență contabilă fiind relativ redusă în mecanismul de stabilire a impunerii.

Articolul 4. [Împotrivirea nejustificată la verificările financiare, fiscale sau vamale]

Constituie infracțiune și se pedepsește cu închisoare de la un an la 6 ani refuzul nejustificat al unei persoane de a prezenta organelor competente documentele legale și bunurile din patrimoniu,

^[1] M.I. MĂRCULESCU-MICHINICI, M. DUNEA, *op. cit.*, p. 709.