

Studii: Facultatea de Drept, Universitatea din București (1993-1997); Doctor în drept, Facultatea de Drept, Universitatea din București (din septembrie 2011).

Activitate: avocat, membru al Baroului București (1998 - prezent); lector univ. dr., Facultatea de Drept, Universitatea „Titu Maiorescu” din București (1998 - prezent); practician în insolvență, membru al Uniunii Naționale a Practicienilor în Insolvență din România (2008 - prezent).

Publicații: *Infrafracțiunile de evaziune fiscală*, Ed. C.H. Beck, București, 2011; *Infrafracțiunile de evaziune fiscală*, ed. a 2-a, Ed. C.H. Beck, București, 2016; *Enciclopedia Juridică Română*, vol. I A-C, Ed. Academiei și Ed. Universul Juridic, București, 2018 (coautor); *Dreptul penal al afacerilor*, ed. a 6-a, Ed. C.H. Beck, București, 2016 (coautor); *Teste grilă pentru pregătirea examenului de licență. Drept civil. Drept procesual civil. Drept penal. Drept procesual penal*, ed. a 2-a revizuită și adăugită, Ed. Hamangiu, București, 2014 (coautor); *Teste grilă pentru examene de an, licență și admitere în profesii juridice. Drept civil. Drept procesual civil. Drept penal. Drept procesual penal*, ed. a 3-a revizuită și adăugită, Ed. Hamangiu, București, 2015 (coautor); *Teste grilă pentru examene de an, licență și admitere în profesii juridice. Drept civil. Drept procesual civil. Drept penal. Drept procesual penal*, ed. a 4-a revizuită și adăugită, Ed. Hamangiu, București, 2016 (coautor); *Teste grilă pentru examene de an, licență și admitere în profesii juridice. Drept civil. Drept procesual civil. Drept penal. Drept procesual penal*, ed. a 5-a revizuită și adăugită, Ed. Hamangiu, București, 2018 (coautor); *Studiu privind infracțiunile de bancrută simplă și bancrută frauduloasă din Noul Cod penal*, în A.U.B. nr. 1/2010; *Principiul neretroactivității legii penale, conform art. 7 din Convenția europeană pentru apărarea drepturilor omului și a libertăților fundamentale*, în *Analele Universității „Titu Maiorescu”*, Seria Drept, 2012; *Principiul legalității incriminării conform art. 7 din Convenția europeană pentru apărarea drepturilor omului și a libertăților fundamentale*, în *Politica legislativă între reglementare europeană, națională și internațională. Noi perspective ale dreptului*, în cadrul Conferinței internaționale de drept, studii europene și relații internaționale, Ed. Hamangiu, București, 2013; *Self-defence under the new Criminal code*, în cadrul Conferinței Internaționale Educație și Creativitate pentru o societate bazată pe cunoaștere, ed. a 7-a, Universitatea „Titu Maiorescu”, București, 21-23 noiembrie 2013; *Există o diferență între evaziunea fiscală lăcită și evaziunea fiscală ilăcită?*, în R.D.P. nr. 1/2014; *Excesul neimputabil, Rolul Europei într-o societate polarizată*, în cadrul Conferinței internaționale de drept, studii europene și relații internaționale, București, 9-10 mai 2014; *Câteva observații cu privire la infracțiunea prevăzută de art. 8 alin. (2) din Legea nr. 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale și raportul acestei infracțiuni cu infracțiunea prevăzută de art. 367 din Codul penal, Uniformizarea dreptului - efecte juridice și implicații sociale, politice și administrative*, în cadrul Conferinței internaționale organizate la Iași în perioada 23-25 octombrie 2014; *Scurte considerații pe marginea Deciziei Curții Constituționale nr. 662/2014 și a implicațiilor acesteia asupra cadrului legal general de prevenire și combatere a evaziunii fiscale, Dreptul între modernizare și tradiție. Implicații asupra organizării judiciare, politice, administrative și de ordine publică*, în cadrul Conferinței internaționale organizate la București în perioada 21-23 aprilie 2015; *The main measures taken in the European Union to prevent and fight against fraud and tax evasion*, în cadrul Conferinței Internaționale Educație și creativitate pentru o societate bazată pe cunoaștere, ed. a IX-a, Universitatea „Titu Maiorescu” - Institutul de Studii, Cercetare, Dezvoltare și Inovare și Academia Oamenilor de Știință din România, București, 19-21 noiembrie 2015; *Interest-based loan - in between the deed allowed under the civil law and the deed incriminated under the criminal law*, în cadrul Conferinței Internaționale de Educație și creativitate pentru o societate bazată pe cunoaștere, ed. a X-a, Universitatea „Titu Maiorescu” din București, Institutul de Studii, Cercetare, Dezvoltare și Inovare și Academia Oamenilor de Știință din România, București, 17-19 noiembrie 2016; *Issues raised by the offense of money laundering in the ways of the acquiring, possession or use of goods, knowing that they originate from the commission of an offense*, Conferința internațională de drept, Studii Europene și Relații Internaționale, ed. a VII-a, București, 9-11 mai 2019, organizată de Universitatea „Titu Maiorescu” din București, Agenția Universitară a Francofoniei și European Public Law Organization.

Bogdan Vîrjan

Infrafracțiunile de evaziune fiscală

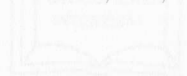
Ediția 3

- revizuită și adăugită -

Științe penale – colecție îngrijită
de prof. univ. dr. Valerian Cioclei



Editura C.H. Beck
București 2020



AVERTISMENTE

Cuprins	
Prefață	XV
Abrevieri	XIX
Introducere	1
Capitolul I. Noțiunea și formele evaziunii fiscale	5
Secțiunea 1. Noțiunea de evaziune fiscală	5
§1. Considerații generale privind fenomenul evaziunii fiscale	5
§2. Definiția evaziunii fiscale	8
Secțiunea a 2-a. Formele evaziunii fiscale	16
§1. Evaziunea fiscală la nivel național	16
1.1. Delimitări conceptuale.....	16
1.2. Evaziunea fiscală licită.....	19
1.3. Evaziunea fiscală ilicită.....	24
§2. Evaziunea fiscală la nivel internațional.....	26
Capitolul II. Factorii care generează fenomenul evaziunii fiscale	30
Secțiunea 1. Factorii psiho-sociali	30
Secțiunea a 2-a. Factorii economici.....	33
Secțiunea a 3-a. Factori de ordin legislativ și administrativ	33
Capitolul III. Evoluția reglementărilor adoptate în vederea prevenirii și combaterii evaziunii fiscale	36
Secțiunea 1. Reglementări privind prevenirea și combaterea evaziunii fiscale în România	36
§1. Scurt istoric al evoluției legislației în domeniul prevenirii și combaterii evaziunii fiscale în România.....	36
§2. Legislația referitoare la combaterea evaziunii fiscale în România după 1989	41
Secțiunea a 2-a. Evaziunea fiscală națională în context comunitar	50

Capitolul IV. Infracțiunile de evaziune fiscală	57
Secțiunea 1. Prezentare generală a Legii nr. 241/2005	57
Secțiunea a 2-a. Câteva observații generale pe marginea modalității de reglementare a infracțiunilor de evaziune fiscală în Legea nr. 241/2005	59
Secțiunea a 3-a. Analiza infracțiunilor de evaziune fiscală	60
§1. Caracterizare generală	61
§2. Ascunderea sursei impozabile sau taxabile	65
2.1. Norma de incriminare	65
2.2. Obiectul juridic special	66
2.3. Obiectul material	66
2.4. Subiecții infracțiunii	68
2.5. Latura obiectivă	71
2.6. Latura subiectivă	95
2.7. Formele infracțiunii	97
2.8. Sancțiuni	97
2.9. Raportul dintre infracțiunea prevăzută de art. 9 alin. (1) lit. a) și alte infracțiuni prevăzute de Codul penal sau de alte legi speciale	97
§3. Omisiunea evidențierii operațiunilor comerciale	101
3.1. Norma de incriminare	101
3.2. Obiect juridic special	102
3.3. Obiect material	102
3.4. Subiecții infracțiunii	103
3.5. Latura obiectivă	111
3.6. Latura subiectivă	124
3.7. Formele infracțiunii	124
3.8. Sancțiuni	126
3.9. Raportul dintre infracțiunea prevăzută de art. 9 alin. (1) lit. b) și alte infracțiuni prevăzute de Codul penal sau de alte legi speciale	126
§4. Evidențierea unor operațiuni fictive	131
4.1. Norma de incriminare	131
4.2. Obiect juridic special	131
4.3. Obiect material	132
4.4. Subiecții infracțiunii	132
4.5. Latura obiectivă	134
4.6. Latura subiectivă	144

4.7. Formele infracțiunii	145
4.8. Sancțiuni	145
4.9. Raportul dintre infracțiunea prevăzută de art. 9 alin. (1) lit. c) și alte infracțiuni prevăzute de Codul penal sau de alte legi speciale	145
§5. Alterarea, distrugerea sau ascunderea de acte contabile	152
5.1. Norma de incriminare	152
5.2. Obiectul juridic special	153
5.3. Obiectul material	154
5.4. Subiecții infracțiunii	155
5.5. Latura obiectivă	156
5.6. Latura subiectivă	174
5.7. Formele infracțiunii	174
5.8. Sancțiuni	175
5.9. Raportul dintre infracțiunea prevăzută de art. 9 alin. (1) lit. d) și alte infracțiuni prevăzute de Codul penal sau de alte legi speciale	175
§6. Executarea de evidențe contabile duble	181
6.1. Norma de incriminare	181
6.2. Obiect juridic special	181
6.3. Obiect material	182
6.4. Subiecții infracțiunii	183
6.5. Latura obiectivă	186
6.6. Latura subiectivă	192
6.7. Formele infracțiunii	192
6.8. Sancțiuni	193
6.9. Raportul dintre infracțiunea prevăzută de art. 9 alin. (1) lit. e) și alte infracțiuni prevăzute de Codul penal sau de alte legi speciale	194
§7. Sustragerea de la efectuarea verificărilor financiare	195
7.1. Norma de incriminare	195
7.2. Obiect juridic special	196
7.3. Obiect material	196
7.4. Subiecții infracțiunii	197
7.5. Latura obiectivă	198
7.6. Latura subiectivă	208
7.7. Formele infracțiunii	208

7.8. Sancțiuni.....	210
7.9. Raportul dintre infracțiunea prevăzută de art. 9 alin. (1) lit. f) din Legea nr. 241/2005 și alte infracțiuni prevăzute de Codul penal sau de alte legi speciale.....	210
§8. Substituirea, degradarea sau înstrăinarea bunurilor legal sechestrate.....	212
8.1. Norma de incriminare.....	213
8.2. Obiectul juridic special.....	213
8.3. Obiectul material.....	214
8.4. Subiecții infracțiunii.....	214
8.5. Situația premisă.....	215
8.6. Latura obiectivă.....	217
8.7. Latura subiectivă.....	221
8.8. Formele infracțiunii.....	221
8.9. Sancțiuni.....	222
8.10. Raportul dintre infracțiunea prevăzută de art. 9 alin. (1) lit. g) din Legea nr. 241/2005 și alte infracțiuni prevăzute de Codul penal sau de alte legi speciale.....	222
§9. Variante.....	223

Capitolul V. Infracțiunile conexe infracțiunilor

de evaziune fiscală.....226

Secțiunea 1. Caracteristici comune infracțiunilor
reglementate în art. 3-8 din Legea nr. 241/2005.....226

Secțiunea a 2-a. Refuzul de a reface documentele
de evidență contabilă distruse.....228

§1. Norma de incriminare.....229

§2. Obiect juridic special.....229

§3. Obiectul material.....230

§4. Subiecții infracțiunii.....230

§5. Latura obiectivă.....233

§6. Latura subiectivă.....239

§7. Formele infracțiunii.....240

§8. Sancțiuni.....240

Secțiunea a 3-a. Refuzul de a prezenta documentele
legale și bunurile din patrimoniu.....240

§1. Norma de incriminare.....	241
§2. Obiect juridic special.....	241
§3. Obiectul material.....	242
§4. Subiecții infracțiunii.....	242
§5. Latura obiectivă.....	244
§6. Latura subiectivă.....	249
§7. Formele infracțiunii.....	250
§8. Sancțiuni.....	251

Secțiunea a 4-a. Împiedicarea efectuării verificărilor

financiare, fiscale sau vamale.....252

§1. Norma de incriminare.....252

§2. Obiect juridic special.....252

§3. Obiectul material.....252

§4. Subiecții infracțiunii.....253

§5. Latura obiectivă.....253

§6. Latura subiectivă.....258

§7. Formele infracțiunii.....259

§8. Sancțiuni.....259

Secțiunea a 5-a. Reținerea și nevărsarea cu intenție

a impozitelor și contribuțiilor cu reținere la sursă.....259

§1. Considerații prealabile pe marginea neconstituțio-
nalityții art. 6 din Legea nr. 241/2005.....259

§2. Norma de incriminare.....262

§3. Obiect juridic special.....263

§4. Obiectul material.....263

§5. Subiecții infracțiunii.....264

§6. Latura obiectivă.....265

§7. Latura subiectivă.....269

§8. Formele infracțiunii.....269

§9. Sancțiuni.....269

Secțiunea a 6-a. Tipărirea, deținerea sau punerea în circu-

lație a timbrelor, banderolelor sau formularelor tipizate.....269

§1. Deținerea sau punerea în circulație, fără drept,
a timbrelor, banderolelor sau formularelor tipizate.....270

1.1. Norma de incriminare.....270

1.2. Obiect juridic special.....272

1.3. Obiectul material.....272

1.4. Subiecții infracțiunii.....272

1.5. Latura obiectivă	273
1.6. Latura subiectivă	277
1.7. Formele infracțiunii	277
1.8. Sancțiuni	277
§2. Tipărirea, folosirea, deținerea sau punerea în circulație, cu știință, de timbre, banderole ori formulare tipizate, falsificate	278
2.1. Norma de incriminare	278
2.2. Obiect juridic special	279
2.3. Obiectul material	279
2.4. Subiecții infracțiunii	281
2.5. Latura obiectivă	281
2.6. Latura subiectivă	284
2.7. Formele infracțiunii	285
2.8. Sancțiuni	285
Secțiunea a 7-a. Rambursări, restituiri sau compensări nelegale	285
§1. Obținerea de rambursări, restituiri sau compensări nelegale	286
1.1. Norma de incriminare	286
1.2. Obiect juridic special	287
1.3. Obiectul material	287
1.4. Subiecții infracțiunii	288
1.5. Latura obiectivă	289
1.6. Latura subiectivă	296
1.7. Formele infracțiunii	296
1.8. Sancțiuni	297
§2. Asocierea în vederea obținerii de rambursări, restituiri sau compensări nelegale	297
2.1. Norma de incriminare	298
2.2. Obiectul juridic special	299
2.3. Obiectul material	299
2.4. Subiecții infracțiunii	300
2.5. Latura obiectivă	301
2.6. Latura subiectivă	308
2.7. Formele infracțiunii	309
2.8. Sancțiuni	309

Capitolul VI. Cauze de nepedepsire și cauze de reducere a pedepselor	310
Secțiunea 1. Considerații introductive	311
§1. Câteva comentarii privind denumirea de „Cauze de nepedepsire și cauze de reducere a pedepselor” pe care o avea Capitolul III al Legii nr. 241/2005 până la data de 1 februarie 2014, când acest capitol a primit denumirea de „Cauze de reducere a pedepselor, interdicții și decăderi”	311
§2. O distincție necesară între cauza de nepedepsire prevăzută de art. 10 alin. (1) teza a III-a din lege până la data de 1 februarie 2014 și alte instituții de drept penal cu care aceasta se aseamăna	315
§3. Aspecte comune cauzelor de nepedepsire și cauzelor de reducere a pedepselor reglementate de art. 10 din lege	319
Secțiunea a 2-a. Condiții pentru aplicarea cauzelor de nepedepsire și cauzelor de reducere a pedepselor	328
§1. Cerința săvârșirii unei infracțiuni de evaziune fiscală prevăzute de art. 8 și 9	330
§2. Cerința prevăzută de art. 10 alin. (2) din Legea nr. 241/2005	336
§3. Cerința acoperirii integrale a pretențiilor părții civile	337
3.1. Ce se întâmplă în cazul în care cuantumul pretențiilor părții civile nu este același cu cel stabilit prin rechizitoriu	338
3.2. Accesoriile prevăzute de Codul de procedură fiscală se includ în cuantumul pretențiilor părții civile care trebuie acoperite până la primul termen de judecată?	338
3.3. Cum se calculează cuantumul prejudiciului în cazul formei art. 10 alin. (1) dinainte de modificările intervenite prin Legea nr. 255/2013	343
3.4. Până când poate fi acoperit prejudiciul	345
3.5. Situația concursului de infracțiuni de evaziune fiscală	348

Secțiunea a 3-a. Efectele cauzelor de nepedepsire și ale cauzelor de reducere a pedepselor.....350

§1. Reducerea la jumătate a limitelor speciale de pedeapsă prevăzute de lege.....351

§2. Înlocuirea pedepsei închisorii cu amenda353

2.1. Caracterul facultativ al aplicării dispozițiilor art. 10 alin. (1) teza a II-a353

2.2. Limitele pedepsei amenzii care înlocuiește pedeapsa închisorii.....355

2.3. Inaplicabilitatea dispozițiilor art. 63 C.pen.....357

§3. Aplicarea unei sancțiuni administrative.....358

3.1. Înțelesul noțiunii de sancțiune administrativă.....359

3.2. Mecanismul de aplicare a sancțiunii cu caracter administrativ prevăzută de art. 10 alin. (1) teza a III-a din lege în forma anterioară modificării aduse de Legea nr. 255/2013.....361

3.3. Efectul secundar al cauzei reglementate de art. 10 alin. (1) teza a III-a în forma anterioară modificării aduse de Legea nr. 255/2013.....370

3.4. Incidența dispozițiilor art. 18 C.proc.pen.....372

Secțiunea a 4-a. Alte aspecte reglementate de Capitolul III din Legea nr. 241/2005.....374

§1. Luarea măsurilor asigurătorii.....374

§2. Incapacități.....377

Capitolul VII. Elemente de drept comparat privind infracțiunile de evaziune fiscală.....380

Secțiunea 1. Uniunea Europeană și Elveția.....380

§1. Franța.....381

§2. Germania.....384

§3. Luxemburg.....385

§4. Italia.....386

§5. Olanda.....390

§6. Elveția.....391

Secțiunea a 2-a. Republica Moldova și state de pe alte continente393

§1. Republica Moldova393

§2. Statele Unite ale Americii.....394

§3. Japonia.....395

§4. Tunisia.....396

Capitolul VIII. Concluzii și propuneri de măsuri pentru eficientizarea luptei împotriva fenomenului evaziunii fiscale397

Bibliografie411

Index alfabetic.....419

Capitolul I Noțiunea și formele evaziunii fiscale

Secțiunea 1. Noțiunea de evaziune fiscală

Fenomenul evaziunii fiscale cuprinde ansamblul faptelor contribuabililor care reușesc să sustragă de sub incidența legii fiscale venituri sau bunuri impozabile. Acest fenomen complex este deosebit de periculos pentru orice societate și cu atât mai mult pentru societatea românească, aflată încă într-un proces de adaptare la condițiile economice specifice pieței concurențiale din Uniunea Europeană. Pornind de la diversitatea opiniilor exprimate în literatură de specialitate cu privire la fenomenul evaziunii fiscale, voi face mai întâi o prezentare generală a acestui fenomen, după care voi încerca să dau o definiție a evaziunii fiscale.

§1. Considerații generale privind fenomenul evaziunii fiscale

Evaziunea fiscală este unul din fenomenele economico-sociale deosebit de importante cu care se confruntă statele lumii. Având în vedere că eradicarea evaziunii fiscale este încă un deziderat, statele încearcă să găsească soluții pentru a limita cât mai mult consecințele nedorite ale acestui fenomen.

În orice societate de pe mapamond necesitatea fiscalității este de necontestat, până în momentul de față nimic altceva neputând înlocui acest instrument prin care statul este finanțat. În zilele noastre, atât în România, cât și în numeroase alte state, în special cele în curs de dezvoltare, se discută foarte mult despre implicațiile macroeconomice și sociale ale proliferării evaziunii fiscale, în

condițiile în care legislația în acest domeniu nu este adaptată corespunzător realităților existente.

Efectele negative indiscutabile pe care le generează fenomenul evaziunii fiscale se resimt direct asupra nivelului încasărilor veniturilor fiscale, determinând importante distorsiuni în mecanismul funcționării pieței.

Este cunoscut că multitudinea obligațiilor pe care le impun legile fiscale contribuabililor, ca și povara acestor obligații, au făcut să stimuleze ingeniozitatea acestora în a inventa diverse procedee de eludare a legilor fiscale¹. Principala motivație a fenomenului evaziunii fiscale este aceea că, lovind indivizii în averea lor, fiscalitatea îi atinge într-unul din cele mai sensibile interese, și anume interesul bănesc. Natura omenească are totdeauna tendința să pună interesul general în urma interesului particular, ea este înclinată să considere impozitele mai mult ca un prejudiciu decât ca o legitimă contribuție la cheltuielile publice și să vadă cu ochi răi pe cel care vrea să îi micșoreze patrimoniul².

Consecințele negative ale fenomenului evaziunii fiscale se reflectă în mod special în creșterea deficitului bugetar la nivel local și central, ca urmare a faptului că scade gradul de colectare a veniturilor publice bugetare și, prin urmare, nu pot fi acoperite cheltuielile publice prevăzute în buget, dar acestea se pot reflecta și asupra puterii de cumpărare a monedei naționale și, nu în ultimul rând, chiar asupra stabilității economiei naționale.

În România fenomenul evaziunii fiscale a luat, în ultimii ani, o amploare deosebită, afectând grav dezvoltarea economică a țării. Potrivit unor specialiști din Ministerul Finanțelor Publice ori din alte organisme abilitate, în jurul anului 2005 evaziunea fiscală în România se situa valoric la o cifră de aproximativ 50% din bugetul de stat consolidat³. Într-un clasament al evaziunii fiscale din Uni-

¹ D.D. Șaguna, D. Șova, Drept fiscal, Ed. C.H. Beck, București, 2006, p. 282.

² V. Cordescu, Evaziunea fiscală în România, Teză de doctorat în științe economice, 1936, citat de N. Hoanță în Evaziunea fiscală, Ed. Tribuna Economică, București, 1997, p. 214.

³ D.A.P. Florescu, P. Coman, G. Bălașa, Fiscalitatea în România. Reglementare, doctrină, jurisprudență, Ed. All Beck, București, 2005, p. 118.

nea Europeană, realizat în anul 2009 de Associazione Contribuenti Italiani și de Klrs Network of Business Ethics în cadrul unui studiu comun privind acest fenomen, România se află pe locul doi, cu un procent de 42,7% din veniturile care ar trebui să fie impozitate. Țara noastră este întrecută doar de Italia, cu un procent de 51%, fiind urmată de Bulgaria (39,2%), Estonia (37,6%) și Slovacia (34,1%)¹. Potrivit unui raport realizat de Consiliul Europei, economia subterană din România a reprezentat 40 de miliarde de euro în 2013, respectiv 28,4% din Produsul Intern Brut (PIB), în ușoară scădere față de anul 2011, când procentul era de 30% din PIB². Președintele Consiliului Fiscal, Ionuț Dumitru, declara în 2014 că evaziunea fiscală este estimată pentru anul 2013 la un nivel de 16% din Produsul Intern Brut al țării, nivel care atinge siguranța națională, viitorul țării, acesta considerând că s-ar impune un pact politic pentru combaterea evaziunii fiscale³. Nivelul taxelor și mai ales al impozitelor din România ultimilor ani nu justifică amploarea fenomenului evaziunii fiscale, România având un nivel atractiv atât al taxei pe valoarea adăugată (care în momentul de față este de 19%), dar mai ales al impozitului pe profit, care se menține la 16% și al impozitului pe venit, care s-a redus de la 16% la 10% în cazul persoanelor fizice⁴, în ciuda dificultăților bugetare cu care se confruntă statul român.

¹ Sofia News Agency, „Bulgaria Ranked Again among EU Members Best in Tax Evasion”, 20 august 2009 (<https://www.novinite.com/articles/106979/Bulgaria+Ranked+Again+among+EU+Members+Best+in+Tax+Evasion>).

² (https://ro.wikipedia.org/wiki/Economia_Rom%C3%A2niei), Economia subterană este o treime din PIB, 29 iulie 2014, Departamentul economic, Evenimentul zilei (<https://evz.ro/economia-subterana-este-o-treime-din-pib.html>).

³ (www.gandul.info/financiar/consiliul-fiscal-in-2013-evaziunea-fiscala-din-romania-a-ajuns-la-un-nivel-care-atinge-siguran%C3%A2-nationala-12935274).

⁴ Anumite categorii de contribuabili sunt scutiți de plata impozitului pe venit în condițiile art. 60 C.fisc. De asemenea, potrivit art. 22¹ C.fisc., contribuabilii care desfășoară exclusiv activitate de inovare, cercetare-dezvoltare, precum și activități conexe acesteia, sunt scutiți de impozit pe profit în anumite condiții.

Respectiv Cu toate acestea, fenomenul evaziunii fiscale este foarte greu de controlat și de cuantificat în România. Acest lucru se datorează mai multor factori, dintre care amintim:

- imperfecțiunile și particularitățile legislației fiscale;
- nivelul scăzut de trai al majorității populației;
- gradul redus de civilizație, de cultură și conștiință civică;
- politicile fiscale agresive pe care statul le promovează.

La cele arătate mai sus trebuie adăugată corupția care este prezentă în structurile organelor cu atribuții în combaterea fenomenului evaziunii fiscale. „Evaziunea fiscală este rezultanta logică a defectelor și inadvertențelor unei legislații imperfecte și rău asimilate, a metodelor și modalităților defectuoase de aplicare, precum și neprevăderii și nepriceperii legiuitorului a cărui fiscalitate excesivă este tot așa de vinovată ca și cei pe care îi provoacă prin aceasta la evaziune”¹.

Pe de altă parte, trebuie să arătăm că, în general, se consideră că evaziunea fiscală reprezintă o stare de fapt a economiei și o componentă a mediului de afaceri, a cărei prezență nu poate fi negată, nici măcar la nivel declarativ, unii specialiști în domeniu vorbind chiar de o rată naturală a evaziunii fiscale, practic tolerată, marja valorică până la nivelul respectiv nefiind apreciată de natură să inducă disfuncționalități majore în circuitele funcționale ale economiei concurențiale de piață². Este foarte important însă ca acest fenomen să poată fi ținut sub control pentru a nu lua proporții îngrijorătoare, atingând un nivel care să pună în pericol funcționarea normală a economiei.

§2. Definiția evaziunii fiscale

Având în vedere diversitatea opiniilor exprimate în doctrină, în condițiile în care fenomenul evaziunii fiscale este deosebit de complex, este destul de dificil de găsit o definiție optimă a evaziunii fiscale.

¹ D.D. Șaguna, D. Șova, op. cit., p. 283.

² D. Pătroi, Evaziunea fiscală dincolo de frontierele „legalității”, în C.F. nr. 9/2006, p. 10.

Din punct de vedere semantic, prin evaziune fiscală se înțelege sustragerea de la plata obligațiilor fiscale datorate statului sau unităților administrativ-teritoriale, conform dispozițiilor legale în vigoare. Deci nu orice sustragere de la plata unor obligații legale reprezintă evaziune fiscală, ci doar sustragerea de la plata unor obligații legale datorate statului sau unităților administrativ-teritoriale. Este vorba practic de obligații stabilite în folosul statului sau unităților administrativ-teritoriale, denumite obligații fiscale. Prin urmare, sustragerea de la plata unor obligații contractuale sau chiar a unor obligații legale datorate agenților economici privați nu constituie evaziune fiscală.

Literatura de specialitate a dat de-a lungul timpului numeroase definiții evaziunii fiscale. Astfel, în opinia unui autor, prin evaziune fiscală se înțelege „o eludare sau o evitare prin orice mijloc ascuns și propice, a plății totale sau parțiale a impozitelor și taxelor de orice fel, convenite statului”¹. Această definiție atribuie evaziunii fiscale sensul de fraudă, care îmbracă o formă extensivă, noțiunea de evaziune fiscală fiind inclusă în cea de fraudă. De asemenea, un alt autor, vorbind de sustragerea de la plata obligațiilor datorate statului, folosește termenul de fraudă fiscală și consideră că aceasta constă în „sustragerea de la plata unui impozit, pe care cineva este obligat a-l plăti, prin mijlocul unei disimulări sau simulări ilicite”². Autorul mai arată că disimularea nu devine ilicită decât dacă ea permite contribuabilului să își încalce obligațiile pe care le are față de fisc.

Într-o altă opinie evaziunea fiscală este definită ca fiind „totalitatea procedeelelor licite și ilicite cu ajutorul cărora cei interesați sustrag în total sau în parte averea lor, obligațiunilor stabilite prin legile fiscale”³. Această definiție include atât mijloacele ilicite, cât și pe cele licite folosite de contribuabil pentru sustragerea de la impozitare a materiei impozabile. Mergând pe aceeași linie de gândire

¹ V. Pantelimonescu, Sancționarea penală a evaziunilor fiscale, Editura de Stat pentru Literatură Juridică, București, 1948, p. 19.

² I.N. Stan, Fraude și sancțiuni fiscale. Partea I: Studiul infracțiunilor fiscale, Ed. Tribuna Financiară, București, 1935, p. 15.

³ O.A. Anastasiu, citat de D.D. Șaguna, M.E. Tutungiu, în Evaziunea fiscală, Ed. Oscar Print, București, 1995, p. 58.

dire, alți autori făceau la rândul lor distincția între infracțiune fiscală și evaziune fiscală. Aceștia spuneau că prin infracțiune fiscală se înțelege „orice neurmărire, neascultare a legilor fiscale, sancționată cu o pedeapsă fiscală, neurmărirea sau nesupunerea la legile fiscale putând să rezulte fie dintr-un fapt de abstențiune – adică de a nu face ceea ce legile fiscale impun și cer – fie dintr-un fapt de acțiune, adică de a face ceea ce ele opresc”, pe când prin evaziune fiscală urmează a se înțelege „sustragerile intenționate de la obligațiile fiscale, comise nu prin încălcarea directă a legii, ci prin eludarea, prin ocolirea ei, cu ajutorul unor acte simulate și numai aparent reale”¹.

De asemenea, în doctrină s-a făcut și distincția între evaziunea fiscală tolerată, văzută ca acțiune a contribuabilului de a ocoli legea, recurgând la o combinație, neprevăzută de legiuitor și deci tolerată prin scăpare din vedere, pe de o parte, iar pe de altă parte, evaziunea fiscală frauduloasă, constând în stabilirea în mod neregulat a obligațiilor fiscale, cu scopul de a înșela fiscalul². Se poate observa că printr-o astfel de distincție se dă o definiție mai largă a evaziunii fiscale, în care este înglobată și fraudă.

Și în zilele noastre au existat numeroase încercări de a defini evaziunea fiscală. În literatura noastră de specialitate definițiile date evaziunii fiscale sunt numeroase, unele fiind mai succinte, altele mai elaborate.

Astfel, unul dintre autorii de referință în domeniu în anii 1990, definea evaziunea fiscală ca fiind „sustragerea de la impunere a unei părți din materia impozabilă”³. În același sens, s-a mai afirmat că evaziunea fiscală reprezintă „sustragerea de la plata impozitului”⁴ sau că „privită în sensul ei cel mai general, evaziunea fiscală înseamnă sustragerea, pe o cale sau alta, de la plata impozi-

¹ N.T. Buzea, T.A. Păun, Teoria generală a infracțiunii fiscale, Institutul de Arte Grafice „Tipografica”, București, 1945, p. 11-13.

² V. Cordescu, citat de C.I. Gliga, în Evaziunea fiscală. Reglementare. Doctrină. Jurisprudență, Ed. C.H. Beck, București, 2007, p. 30-31.

³ I. Văcărel, Finanțele României, Ed. Economică, București, 1995.

⁴ E. Drăgoescu, Finanțe. Finanțe Publice, Ed. Dimitrie Cantemir, Târgu Mureș, 2000, p. 101.

telor”¹. De asemenea, un alt autor definește evaziunea fiscală ca fiind „sustragerea, în tot sau în parte, de la impunere, a materiei impozabile”².

Se poate ușor observa că definițiile mai sus arătate prezintă un element comun: sustragerea de la plata impozitelor. O definiție care se vrea mai completă arată că evaziunea fiscală reprezintă „sustragerea pe diferite căi de la obligațiile fiscale, ascunderea sub diferite forme a surselor și cuantumului de venituri impozabile”³. Se poate pune problema dacă acțiunea de sustragere nu include în conținutul său, prin formele de manifestare, și pe cea de ascundere. Sunt de părere că, în fapt, sustragerea de la îndeplinirea obligațiilor fiscale se poate realiza prin mai multe forme, cum ar fi:

- încălcarea directă a prevederilor legale;
- ascunderea surselor impozabile prin plasarea acestora în afara dispozițiilor legale privind impozitarea;
- disimularea obiectului impozabil prin subevaluarea cuantumului acestuia;
- interpretarea normelor juridice fiscale în favoarea contribuabilului.

În ultimul timp, având în vedere amploarea deosebită pe care a luat-o fenomenul evaziunii fiscale în România, au crescut și preocupările pentru studierea acestui fenomen, apărând astfel noi definiții de specialitate, mult mai cuprinzătoare.

În acest sens, potrivit unei definiții date în doctrină, evaziunea fiscală constă în „sustragerea contribuabililor de la plata obligațiilor fiscale ce le revin, în mod parțial sau total, utilizând lacunele legislative și recurgând la manevre ingenioase în scopul ascunderii materiei impozabile”⁴. Alți autori consideră că „evaziunea fiscală se poate defini ca fiind totalitatea procedeelelor licite sau ilicite cu

¹ C.I. Tulai, Finanțele publice și fiscalitatea, Casa Cărții de Știință, Cluj-Napoca, 2003, p. 297.

² N. Hoanță, Evaziunea fiscală, Ed. Tribuna Economică, București, 1997, p. 220-221.

³ Gh. Bistriceanu, C.G. Demetrescu, E.I. Macovei, Lexicon de finanțe și credit, vol. I, Ed. Didactică și Pedagogică, București, 1981, p. 322.

⁴ C. Corduneanu, Sistemul fiscal în știința finanțelor, Ed. Codex, București, 1998, p. 347.

ajutorul cărora cei interesați sustrag în totalitate sau în parte materia impozabilă obligațiilor stabilite prin legile fiscale”¹.

Elementul de noutate pe care îl aduc cele două definiții este acela al lărgirii sferei de cuprindere a noțiunii cu tot ceea ce duce la diminuarea materiei impozabile.

Într-o altă opinie se arată însă, pe bună dreptate, că distincția dintre evaziunea fiscală legală (sau licită) și evaziunea fiscală ilegală (sau ilicită) este artificială. Potrivit acestei opinii, evaziunea fiscală este definită ca „sustragerea contribuabilului de la plata obligațiilor financiar-bugetare, în întregime sau în parte, prin orice mijloace prohibite de lege”².

Și în doctrina internațională au existat numeroase încercări de a defini evaziunea fiscală. S-a afirmat că „evaziunea fiscală este o noțiune dificil de precizat; în plus, nu există o definiție legală a fraudei fiscale”³.

Un autor francez arată că acest fenomen „desemnează ansamblul manifestărilor de fugă din fața impozitului”, considerând că „există evaziune fiscală în sensul propriu al termenului, când cel care ar trebui să plătească impozitul nu îl plătește, fără ca obligația acestuia să fie transmisă unui terț”⁴. Alți autori, exprimându-se în același sens, consideră evaziunea fiscală drept „arta de a nu cădea în câmpul de atracție al legii fiscale”⁵. Potrivit acestei percepții evaziunea fiscală este, oarecum, asimilată fraudei.

În literatura anglo-saxonă, pentru desemnarea celor două forme de sustragere de la plata impozitelor se utilizează expresiile „*tax avoidance*” (adică evitarea plății impozitelor), care este legală și se bazează pe reducerea poverii fiscale prin intermediul scutirilor de impozite, deducerilor sau stimulentele aprobate de legile fiscale, și „*tax evasion*” (adică evaziune fiscală), care este mijlocul ilegal de a evita plata impozitelor pe veniturile impozabile, fie prin neraportare, fie prin diminuarea voită a venitului impozabil. Problema

care se pune este cea a delimitării evitării licite a impozitului de evaziunea frauduloasă. Cea mai la îndemână distincție este cea de legalitate, în sensul că în cazul „*tax avoidance*” evitarea plății impozitelor este permisă de lege, pe când la „*tax evasion*” (evaziunea frauduloasă) nu. Cu toate acestea, granițele nu sunt totuși întotdeauna foarte clare, existând o zonă gri de sustragere „*avoison*”, adică *avoidance* + *evasion*¹.

În doctrină s-a arătat că nu pot fi aduse argumente în sensul că din punct de vedere moral unele tipuri de evitare licită a impozitării ar fi la fel de greșite ca și evaziunea frauduloasă și, prin urmare, ar trebui tratate la fel ca și aceasta, deoarece o asemenea distincție bazată pe criterii morale este prea vagă și nu ajută cu nimic analizei economice². În concepția mai multor autori *tax avoidance* este definită ca o reorganizare legală a unei afaceri astfel încât să se minimizeze obligația fiscală, pe când *tax evasion* este considerată o reorganizare ilegală a unei afaceri pentru a se minimiza obligația fiscală³.

De asemenea, și în doctrina franceză se face distincția între evaziune fiscală și fraudă fiscală, astfel cum vom vedea în secțiunea următoare, intitulată „Formele evaziunii fiscale”.

Termenul de evaziune fiscală are înțelesuri diferite în diversele limbi de circulație internațională. Astfel, în engleză *evasion* înseamnă eschivare, în franceză *evasion* se traduce prin a evada, a scăpa, în italiană *evasione* înseamnă fugă. În limba română dicționarele explicative definesc această noțiune ca reprezentând „sustragerea de la obligațiile fiscale”⁴.

Prin urmare, este evident că atât lucrările de specialitate, cât și legislația au definit evaziunea, în general, în funcție de semnificația termenului în limba în care se exprimă autorii sau legiui-

¹ A. Lewis, *The Psychology of Taxation*, Martin Roberson, Oxford, 1982.

² F. Cowell, *The Economic Analysis of Tax Evasion*, Buletin of Economic Research, 1985.

³ C.V. Brown, P.M. Jackson, *Public Sector Economics*, Second Edition, Basil Blackwell, Oxford, 1982, p. 227.

⁴ V. Breban, *Dicționar al limbii române contemporane*, Ed. Științifică și Enciclopedică, București, 1980, p. 193.

¹ D.D. Șaguna, M.E. Tutungiu, op. cit., p. 20.

² C.I. Gliga, op. cit., p. 34.

³ J.C. Martinez, *La fraude fiscale*, PUF, Paris, 1990, p. 5.

⁴ M. Duverger, *Finances Publique*, PUF, Paris, 1965, p. 393.

⁵ M.C. de Brie, P. Charpentier, *L'inégalité par l'impôt*, Paris, 1993.

Respectiv, folosind în același timp însă și semnificația termenului din alte limbi¹.

Având în vedere cele mai sus prezentate, considerăm că o definiție suficient de cuprinzătoare a noțiunii de evaziune fiscală a reușit să o dea Legea nr. 87/1994 pentru combaterea evaziunii fiscale², lege care în momentul de față este abrogată de Legea nr. 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale³. Potrivit art. 1 din Legea nr. 87/1994, **evaziunea fiscală** reprezintă „sustragerea prin orice mijloace, în întregime sau în parte, de la plata impozitelor și a altor sume datorate bugetului asigurărilor sociale de stat și fondurilor speciale extrabugetare de către persoanele fizice sau juridice române sau străine, denumite în continuare contribuabili”. Din analiza acestui articol se poate observa că în concepția Legii nr. 87/1994 evaziunea fiscală nu poate fi împărțită în licită (sau legală) și ilicită (sau ilegală), în accepțiunea legiuitorului nostru evaziunea fiscală neputând fi decât **ilicită**. Dacă ar fi să acceptăm totuși o astfel de împărțire a evaziunii fiscale, în licită și ilicită, ar trebui să considerăm că definiția evaziunii fiscale din Legea nr. 87/1994 se referă doar la evaziunea fiscală ilicită, adică cea sancționată de lege, iar nu și la evaziunea fiscală licită. O astfel de interpretare nu corespunde însă realității, având în vedere că actul normativ definește doar noțiunea de evaziune fiscală, fără să facă vreo distincție între evaziunea fiscală licită și evaziunea fiscală ilicită. Este de menționat că nici Legea nr. 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale nu încearcă să facă o distincție între cele două forme ale evaziunii fiscale acceptate de o parte a doctrinei de la noi din țară și din străinătate. Mai mult decât atât, spre deosebire de vechea lege pentru combaterea evaziunii fiscale, noua Lege nr. 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale nu mai dă o definiție a noțiunii de evaziune fiscală.

Având în vedere numeroasele opinii exprimate în literatura de specialitate cu privire la definirea noțiunii de evaziune fiscală, precum și unele discuții doctrinare divergente în legătură cu

distincția care se face la nivel conceptual între evaziunea fiscală licită și evaziunea fiscală ilicită, considerăm inspirată soluția adoptată de legiuitor prin Legea nr. 241/2005, aceea de a nu defini evaziunea fiscală. Legiuitorul nostru dorește astfel să evite capcana unei definiții care să restrângă sfera de acțiune a legii, preferând să dea o reglementare completă și unitară a infrațiunilor de evaziune fiscală și a infrațiunilor aflate în legătură cu acestea. Deși Legea nr. 241/2005 se numește „pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale”, în cuprinsul actului normativ se vorbește doar de infrațiuni, fie de evaziune fiscală, fie aflate în legătură cu acestea, fără să mai fie menționată noțiunea de evaziune fiscală în sens larg. În aceste condiții se poate spune că, în concepția Legii nr. 241/2005, în noțiunea de evaziune fiscală sunt incluse doar faptele sancționate de legea penală ca infrațiuni de evaziune fiscală sau infrațiuni aflate în legătură cu infrațiunile de evaziune fiscală, fiind scoase din sfera acestei noțiuni faptele care nu intră sub incidența legii penale.

Indiferent de modul cum este definit acest fenomen, evaziunea fiscală reprezintă, în cele din urmă, neîndeplinirea cu rea-credință, de către contribuabil, a obligațiilor fiscale. În ceea ce privește **infrațiunile de evaziune fiscală**, acestea includ faptele incriminate ca atare în legea penală.

În considerarea celor expuse mai sus este evident că, având în vedere legislația românească în domeniu, susținerea existenței unei evaziuni fiscale licite (sau legale) și a unei evaziuni fiscale ilicite (sau ilegale) este lipsită de temei legal. Mai mult decât atât, o astfel de împărțire a evaziunii fiscale nu rezistă nici la o analiză atentă a noțiunii de evaziune fiscală. Așa cum am văzut mai devreme, conform dicționarului limbii române contemporane, prin evaziune fiscală se înțelege „sustragere de la obligațiile fiscale”. De asemenea, potrivit aceluiași dicționar, a sustrage înseamnă „a-și însuși, prin fraudă sau violență, un lucru care aparține altei persoane”¹. Prin urmare, concluzia care se impune este aceea că orice acțiune prin care o persoană își însușește, prin fraudă sau violență, sume de bani care se cuvin bugetului general consolidat, încalcă norme

¹ V. Bârle, *Frauda fiscală*, Ed. Teora, București, 2005, p. 22.

² M.Of. nr. 299 din 24 octombrie 1994.

³ M.Of. nr. 672 din 27 iulie 2005.

¹ V. Breban, op. cit., p. 591.