

**LBRIS**

We know  
books

**Eugen Deliman**

**Florin Gheorghe Bene**

# **Frauda fiscală privind TVA din operațiunile intracomunitare**

Ediția 2  
- revizuită și adăugită -



Editura C.H. Beck  
București 2023

## Cuprins

<b>Abrevieri.....</b>	<b>IX</b>
<b>Introducere .....</b>	<b>1</b>
<b>Capitolul I. Fenomenul de evaziune fiscală .....</b>	<b>13</b>
Secțiunea 1. Evaziunea fiscală: definiție și conținut .....	13
Secțiunea a 2-a. Noțiunea de fraudă fiscală și conceptul de evaziune fiscală.....	25
Secțiunea a 3-a. Evoluția evaziunii fiscale .....	33
Secțiunea a 4-a. Formele evaziunii fiscale .....	39
Secțiunea a 5-a. Factorii favorizanți ai fenomenului de evaziune fiscală.....	49
§1. Factori psiho-sociali.....	49
§2. Factori economici.....	51
§3. Factorii de ordin legislativ și administrativ.....	53
Secțiunea a 6-a. Contribuabilii și fenomenul de evaziune fiscală.....	57
Secțiunea a 7-a. Cauzele și modalitățile de realizare a evaziunii fiscale.....	59
§1. Cauzele evaziunii fiscale.....	59
§2. Modalități de manifestare a evaziunii fiscale.....	62
§3. Evaziunea fiscală cu ajutorul conturilor bancare .....	64
§4. Moduri de evaziune fiscală în contabilitate prin intermediul conturilor.....	65
<b>Capitolul II. Inspecția fiscală – componentă a administrației fiscale în combaterea evaziunii fiscale .....</b>	<b>71</b>
Secțiunea 1. Definiția și obiectul inspecției fiscale .....	71
Secțiunea a 2-a. Subiectele și scopul inspecției fiscale .....	88
Secțiunea a 3-a. Formele și atribuțiile inspecției fiscale.....	93
Secțiunea a 4-a. Inspecția fiscală în cadrul circuitului fiscal....	95
§1. Organizarea inspecțiilor fiscale.....	99
§2. Influențele legislației în vigoare asupra controlului fiscal .....	105
§3. Principii și noțiuni ale sistemului de control fiscal .....	114

VI	<i>Frauda fiscală privind TVA din operațiunile intracomunitare</i>	
	Secțiunea a 5-a. Analiza dosarului de rambursare a taxei pe valoarea adăugată .....	119
	Secțiunea a 6-a. Controlul multilateral și schimbul de informații între autoritățile fiscale.....	124
	Secțiunea a 7-a. Impactul înregistrării plătitorilor de TVA asupra constituirii resurselor financiare publice .....	137
	§1. Măsurile posibile pentru reducerea numărului de înregistrări voluntare în sfera operațiunilor privind TVA.....	141
	§2. Măsurile convenționale de ascundere a operațiunilor taxabile de TVA privind fraudă fiscală.....	144
	§3. Măsurile administrative privind evitarea înregistrării fiscale în scopuri de TVA a societăților fantomă.....	148
<b>Capitolul III. Taxa pe valoarea adăugată și lanțul evaziunii TVA din operațiunile intracomunitare .....</b>		<b>152</b>
	Secțiunea 1. Asietă taxei pe valoarea adăugată .....	152
	§1. Forme ale evaziunii fiscale în cazul TVA.....	152
	§2. Faptul generator și exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată.....	154
	Secțiunea a 2-a. Schimbul de informații între statele membre ale UE privind combaterea evaziunii din operațiuni intracomunitare privind TVA .....	157
	Secțiunea a 3-a. Cadrul general al veniturilor din TVA .....	169
	Secțiunea a 4-a. Lanțurile evazioniste privind taxa pe valoarea adăugată în operațiuni intracomunitare.....	172
	§1. Schimburile intracomunitare în spațiul economic european .....	172
	§2. Conceptul de INTRASTAT și implicațiile sale .....	175
	§3. Alocarea de competențe și personal la nivelul aparatului fiscal ca premisă a organizării și verificării contribuabililor .....	179
	§4. Operațiuni intracomunitare cu bunuri și prestări de servicii .....	184
	Secțiunea a 5-a. Înregistrarea operațiunilor impozabile din sfera TVA. Înregistrarea TVA în VIES .....	189

<b>Capitolul IV. Frauda fiscală de tip carusel privind TVA din operațiunile intracomunitare .....</b>	<b>203</b>
Secțiunea 1. Definirea fraudei fiscale de tip „carusel” .....	203
Secțiunea a 2-a. Activitatea Direcției de Informații Fiscale pentru identificarea timpurie a societăților fantomă implicate în fraudă fiscală de tip carusel.....?	207
Secțiunea a 3-a. Analiza de risc – premisă a evaluării riscului la rambursare a TVA.....	209
Secțiunea a 4-a. Forme de manifestare ale fraudei fiscale de tip carusel .....	214
§1. Frauda fiscală de tip carusel – metoda clasică .....	214
§2. Frauda fiscală în domeniul TVA cu societăți fantomă.....	218
Secțiunea a 5-a. Regimul fiscal al operațiunilor scutite de TVA.....	222
§1. Condițiile acordării scutirii de TVA în operațiunile intracomunitare .....	222
§2. Scutirile de TVA pentru exportul de bunuri .....	226
§3. Scutiri de taxă pe valoarea adăugată pentru traficul internațional de bunuri .....	235
Secțiunea a 6-a. Problema fraudei fiscale intracomunitare în domeniul TVA.....	238
Secțiunea a 7-a. Mecanismele de fraudă fiscală intracomunitară .....	240
§1. Frauda carusel tradițională.....	240
§2. Diferitele părți implicate în fraudă intracomunitară în domeniul TVA.....	242
Secțiunea a 8-a. Tipuri de fraudă carusel în domeniul TVA din operațiuni intracomunitare.....	245
Secțiunea a 9-a. Caracteristici comune ale mecanismelor de fraudă fiscală în domeniul TVA.....	252
<b>Capitolul V. Implicațiile fraudei fiscale de tip carusel asupra agenților economici, trezoreriei publice, bugetului și sectorului terțiar la nivelul Uniunii Europene și la nivel național.....</b>	<b>255</b>
Secțiunea 1. Prioritatea autorităților fiscale în procesul de eficientizare a măsurilor de combatere a fraudei fiscale privind TVA din operațiunile intracomunitare .....	255

Secțiunea a 2-a. Frauda fiscală și evaziunea fiscală în domeniul tranzacțiilor intracomunitare .....	264
Secțiunea a 3-a. Analiza rezultatelor evaziunii fiscale identificate în perioada 2011-2012 la nivelul aparatului de investigații a fraudei fiscale .....	268
§1. Cazuri deosebite de evaziune fiscală identificate în cursul anului 2012.....	292
§2. Cazuri semnificative investigate privind combaterea fraudei fiscale de tip carusel .....	296
Secțiunea a 4-a. Model econometric privind determinanții evaziunii fiscale în România.....	303
Secțiunea a 5-a. Mecanismele utilizate în scopul sustragerii de la plata obligațiilor fiscale pentru mărfurile considerate sensibile în lanțul operațiunilor intracomunitare .....	315
Secțiunea a 6-a. Măsuri de prevenire și combatere a corupției în lanțul evaziunii fiscale și de detectare incipientă a fraudei fiscale .....	318
§1. Factorii de risc ai funcțiilor de control fiscal care afectează rezultatele administrației fiscale.....	318
§2. Controlul contribuabililor cu risc care acced înregistrării în Registrul Operatorilor Intracomunitari.....	320
§3. Măsuri de detectare incipientă a fraudei fiscale.....	323
Secțiunea a 7-a. Domeniile prioritare ale administrației fiscale privind combaterea fraudei fiscale de tip carusel .....	327
Secțiunea a 8-a. Proiect de măsuri privind urmărirea și inactivarea operatorilor care comit fraude fiscale.....	331
Secțiunea a 9-a. Perfecționarea tratamentului solicitărilor la rambursarea de TVA pentru evitarea fraudei fiscale de tip carusel .....	334
<b>Concluzii .....</b>	<b>337</b>
<b>Bibliografie .....</b>	<b>366</b>
<b>Indexul tabelor și figurilor .....</b>	<b>372</b>
<b>Index alfabetic .....</b>	<b>374</b>

## Capitolul I

### Fenomenul de evaziune fiscală

#### Secțiunea 1. Evaziunea fiscală: definiție și conținut

În lipsa altor mijloace de finanțare și de susținere a statului, fiscalitatea, deși inoportună pentru contribuabili, a fost și este în continuare o necesitate obiectivă. Cu toate acestea, impozitul reprezintă una din instituțiile publice cele mai controversate.

Chiar dacă se consideră a fi fost obținut consimțământul general la suportarea unei sarcini fiscale, din toate timpurile, cetățenii contribuabili s-au opus sarcinii fiscale de plată, prin mijloace legale sau mai puțin legale, încercând astfel să-și protejeze o parte cât mai însemnată din venitul personal. În general, se merge pe premisa că, dacă a fura de la aproapele tău este un act condamnat în opinia generală, același gest, de a fura, de la stat, o entitate abstractă, este mult mai puțin condamnat, fiind chiar o virtute în mintea multor oameni.

Evaziunea fiscală este unul din fenomenele economico-sociale de maximă importanță, cu care toate statele de astăzi se confruntă, într-o măsură mai mare sau mai mică. Eradicarea sa este practic imposibilă, de aceea tot ce se poate face efectiv în acest domeniu este limitarea la maximum posibil a acestui fenomen. Dintotdeauna, multitudinea obligațiilor fiscale pe care legile fiscale le impun și mai ales povara acestor obligații au stimulat ingeniozitatea contribuabililor, determinându-i pe aceștia să caute cele mai diverse procedee de eludare a legii.

Dar, motivația principală a fenomenului în cauză este aceea că, lovind indivizii în averea lor, fiscalitatea îi atinge într-unul din cele mai sensibile interese, și anume interesul bănesc. Literatura de specialitate dă multiple interpretări conceptului de evaziune fiscală. Una dintre acestea definește evaziunea fiscală ca fiind totalitatea

procedeele licite sau ilicite cu ajutorul cărora cei interesați sustrag, în totalitate sau în parte, materia lor impozabilă obligațiilor stabilite prin legile fiscale. Un alt sens al conceptului de evaziune fiscală a fost dat de M. Duverger, care aprecia că acest fenomen desemnează ansamblul manifestărilor de fugă din fața impozitului, în acest sens, existând evaziune fiscală, în sensul propriu al termenului, atunci când cel care ar trebui să plătească impozitul nu îl plătește, fără ca obligația acestuia să fie transmisă asupra unui terț.

O altă definiție a evaziunii este cea dată de C. Cordunenu, care precizează că evaziunea fiscală constă în sustragerea contribuabililor de la plata obligațiilor fiscale care le revin, în mod parțial sau total, utilizând lacunele legislative sau recurgând la manevre ingenioase, în scopul ascunderii materiei impozabile.

Indiferent de modul în care a fost definit acest fenomen, *considerăm* că evaziunea fiscală reprezintă, de fapt, neîndeplinirea de către contribuabil a obligațiilor fiscale.

Numărul mare al obligațiilor fiscale pe care legile fiscale le instituie contribuabililor și presiunea fiscală generată de aceste obligații au făcut să determine creșterea ingeniozității contribuabililor în a crea procedee diverse și metode de ascundere a veniturilor și de neplată a obligațiilor fiscale.

Evaziunea fiscală a fost întotdeauna un fenomen real ce exprimă creativitatea contribuabililor frauduloși pentru simplul considerent că fiscalul, lovind indivizii în averea lor, îi atinge în cel mai sensibil interes, interesul bănesc.

Evaziunea fiscală este una dintre noțiunile cele mai studiate din dreptul fiscal, atât de tehnicieni, cât și de teoreticieni. *Considerăm* că în pofida a tot ceea ce se scrie despre cauzele, modalitățile, amploarea, controlul sau sancțiunile privitoare la evaziunea fiscală, cuvintele care desemnează acest fenomen sunt imprecise, iar domeniul la care se referă este unul imprecis și necuantificabil. Evaziunea fiscală este o noțiune dificil de precizat, în contextul în care, pe lângă definiția legiuitorului, teoreticienii finanțiști au adăugat diferite nuanțe ale noțiunii fraudei fiscale.

Această imprecizie provine de la diversitatea cuvintelor folosite pentru a desemna același fenomen de neîndeplinire voită de către contribuabili a obligațiilor lor fiscale legale.

Când se vorbește despre fraudă fiscală, se face distincție între fraudă fiscală legală sau legitimă, fraudă fiscală ilegală, abuzul dreptului de a fugi din fața impozitului, libertatea alegerii căii celei mai puțin impozitate sau subestimarea fiscală, fraudă fiscală prin utilizarea lacunelor legale și prin neînregistrarea veniturilor.

Confuzia terminologică este, de altfel, cu atât mai importantă, cu cât aceleași cuvinte au sensuri diferite de la autor la autor. Totuși, cel mai adesea fraudă fiscală desemnează, *stricto sensu*, o infracțiune, și se distinge de evaziunea fiscală legală, care s-ar putea defini și ca o utilizare abilă a posibilităților oferite de lege în interesul contribuabililor. Sunt însă cazuri când anumiți autori asimilează, în parte, cele două noțiuni.

Imprecizia vocabularului este agravată prin comparațiile terminologiei din legislațiile diferitelor state, deoarece denumirile folosite diferă. Astfel, în țările anglo-saxone, *tax evasion* desemnează fraudă fiscală, iar *tax avoidance* desemnează evaziunea fiscală.

Imprecizia noțiunii de *fraudă fiscală* provine de la distincția care se face uneori între fraudă fiscală legală și cea ilegală. Fraudă fiscală legală, care este o expresie metaforică și ambiguă, este utilizată în țările francofone, ea având o dublă semnificație.

Uneori, ea desemnează subestimarea materiei impozabile prin anumite regimuri fiscale de favoare, care se produce mai ales în cazul impunerii forfetare. Cel mai adesea, totuși, fraudă fiscală legală desemnează procedeele juridice care permit sustragerea de la impozitare fără a încălca legea.

Expresia *fraudă fiscală legală*<sup>1</sup> este de fapt sinonimă cu cea de *evaziune fiscală*. Fraudă fiscală ilegală, expresie pleonastică, este impusă, practic, de autorii care o folosesc prin simetrie cu formularea precedentă. Ea desemnează violarea directă și deschisă a legii fiscale și nu acoperă decât fraudă fiscală *stricto sensu*, astfel încât este de preferat utilizarea formulei „fraudă fiscală”. Fraudă fiscală presupune, dincolo de o violare a spiritului legii și a intenției legiuitorului, o infracțiune directă și deliberată, constând în încălcarea

---

<sup>1</sup> D.D. Șaguna, D. Șova, Drept fiscal, Ed. C.H. Beck, București, 2006, p. 286.

regulilor impuse pentru stabilirea și plata impozitului. Astfel, este cazul disimulării materiei impozabile prin absența pur și simplu a declarației sau prin operații fictive sau de creare de societăți fictive.

În cazul evaziunii fiscale, imprecizia este și mai mare, evaziunii asociindu-i-se trei sensuri și o dublă apreciere în ceea ce privește legalitatea.

Primul sens ce i s-a atribuit evaziunii fiscale, mai ales între cele două războaie mondiale, a fost cel în care fraudă fiscală îmbracă o forma extensivă, adică noțiunea de evaziune fiscală este inclusă în cea de fraudă fiscală.

Cel mai cunoscut sens în care este prezentată evaziunea fiscală este arta de a evita căderea în câmpul de atracție al legii fiscale. Potrivit acestei percepții, evaziunea fiscală este, oarecum, asimilată fraudei fiscale.

Cel de-al treilea sens constituie un termen generic și desemnează totalitatea manifestărilor de fugă din fața impozitelor. Aceasta este o definiție în sens larg a evaziunii fiscale, care ajunge să cuprindă ambele tipuri de fraudă fiscală definite de majoritatea specialiștilor și cercetătorilor finanțiști.

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 care provoacă prin aceasta la evaziune. Când sarcinile fiscale apasă prea greu asupra unei materii impozabile, aceasta tinde să evadeze. Este o specie de reflex economic care face să dispară capitalurile pe care fiscul vrea să le impună prea mult. Un impozit excesiv determină comportamentul de ascundere a materiei impozabile.

În opinia noastră, amenzile fiscale nu-l vor determina pe contribuabil să declare exact veniturile realizate, ci îl vor determina să ia o serie de precauții mai minuțioase, pentru a se sustrage de la declararea și plata obligațiilor fiscale față de stat. Există o psihologie a contribuabilului de a nu plăti niciodată ceea ce nu poate să suporte din punct de vedere bănesc.

Spiritul de evaziune fiscală se naște din simplul joc al interesului, oricare ar fi cota impozitului pus în sarcina contribuabililor. Aceasta nu este decât o formă a egoismului omenească.

Această mentalitate există la omul cel mai cinstit; unii, cărora nici nu le-ar veni vreodată ideea cea mai nedelicată asupra proprietății aproapelui, se vor sustrage de la îndatoririle lor față de fisc fără nici o ezitare.

Natura omenească are întotdeauna tentația să pună interesul general în urma interesului particular; ea este inclinată să considere impozitul mai mult ca pe un prejudiciu și nu ca o legitimă contribuție la cheltuielile publice și să vadă întotdeauna cu ochi mai răi pe acela care vrea să-i micșoreze patrimoniul. Este cunoscut că, din cele mai vechi timpuri, contribuabilii au căutat să reducă obligațiile fiscale, recurgând la cele mai variate și ingenioase metode.

*Considerăm că a înșela fiscalul este în mentalitatea curentă o probă de abilitate, nu de necinste; a plăti ceea ce fiscalul pretinde este o dovadă de naivitate, nu de integritate.* Există, deci, în însăși natura omenească acest spirit de a se sustrage de la obligațiile față de fisc; s-a creat un fel de sentiment colectiv de amoralitate fiscală, sentiment mai puternic și mai viu manifestat în păturile orașenești, agravat de o strâmtă și egoistă înțelegere a datoriilor sociale.

Acest spirit antifiscal, manifestat în special de către diferitele categorii de contribuabili de la orașe, își are originea în România, de la primele încercări de adaptare în țara noastră a concepțiilor moderne ale universalității și uniformizării impunerii. Țăranii, datorită specificului muncii lor, sunt o categorie de contribuabili cinstiți, ei neputând sustrage pământul, ca materie primă impozabilă, de la aplicarea cotelor de impunere.

Iată unul dintre motivele pentru care este necesar să ne preocupe evidențierea metodelor folosite de agenții economici – societăți sau persoane fizice cu activități independente.

În condițiile economiei de piață, organele fiscale se confruntă cu un fenomen evazionist ce ia proporții de masă, din cauza tendinței de a fi sustrate de sub incidența legii, venituri cât mai substanțiale. Proliferarea faptelor ilegale, îndeosebi a celor din domeniul economico-financiar, este o consecință a unor imperfecțiuni ale

legislației sau a lipsei unor reglementări. În perioada tranziției la economia de piață, lacunele legislative sunt mai evidente.

În România, democratizarea finanțelor publice a produs o reacție antifiscală, mai ales în rândul acelor care, înaintea introducerii reformelor fiscale, erau exonerati sau se bucurau de importante privilegii în ceea ce privește obligațiile lor fiscale.

În acea perioadă, cei ce dovedeau o largă înțelegere a îndatoririlor sociale erau țărani, poate și datorită faptului că vreme de sute de ani au constituit unica clasă de contribuabili în România. În afara acestui considerent de ordin *psihologic*, însă, agricultorul nu poate ascunde materia impozabilă datorită înseși naturii ei, pe când *profesionistul sau industriașul găsec, prin tehnica contabilă, diverse artificii pentru a scăpa din fața legilor fiscale.*

Mijloacele folosite pentru sustragerea de la obligațiile fiscale se prezintă sub infinite forme, dar ele se pot împărți în două categorii:

- procedee ilicite;
- simple neadevăruri sau chiar exploatarea insuficiențelor legislative.

Evaziunea fiscală<sup>1</sup> poate fi, deci, ilicită, având uneori și un caracter fraudulos, și evaziune fiscală legală sau, mai bine zis, tolerată. Se poate face deci o distincție între fraudă fiscală, care constituie un fapt ilicit, chiar de natură penală, și evaziunea fiscală propriu-zisă, care nu implică fapte care să întrunească elementele unei infracțiuni (sau uneori contravenție, dar care nu este mai puțin dăunătoare interesului public).

Lipsa unor reglementări legale, în condițiile în care manifestarea comportamentului fraudulos a dezvoltat noi metode de fraudă fiscală, în special prin intermediul achizițiilor intracomunitare, creșterea și diversificarea numărului de agenți economici în sarcina cărora sunt instituite obligații fiscale au creat posibilitatea sustragerii de la plata impozitelor, taxelor și a altor sume datorate bugetului consolidat pentru majoritatea agenților economici nou înființați.

Creșterea alarmantă a cazurilor de neevidențiere corectă a operațiunilor economice, înregistrările fictive în contabilitate,

---

<sup>1</sup> Gh.D. Bistriceanu, M. Boajă, Sistemul Fiscal al României, Ed. Universul Juridic, București, 2006, p. 340.

înființarea unor firme având ca scop efectuarea unor operațiuni comerciale de volum mare într-un termen foarte scurt, venituri neînregistrate în evidențele contabile, firme care ulterior sunt abandonate în totalitate, distrugerea intenționată de documente, diminuarea procentului de adaos comercial practicat, folosirea unor evidențe duble, întocmirea și prezentarea de date nereale în bilanțuri și balanțe, ascunderea unor activități comerciale, nedeclararea sucursalelor, filialelor, punctelor de lucru, a depozitelor și magaziiilor, prezentarea de documente false la operațiunile intracomunitare au făcut necesară luarea unor măsuri ferme de stopare a fenomenului de evaziune fiscală.

Măsurile pentru combaterea evaziunii fiscale s-au concretizat inițial prin adoptarea *Legii nr. 87/1994 pentru combaterea evaziunii fiscale*, intrată în vigoare la 24 octombrie 1994. Legea aceasta a apărut ca o necesitate, impusă de schimbarea modului și relațiilor de producție, ca urmare a transformărilor social-politice intervenite prin capitalizarea mediului privat și deschiderea piețelor pentru produsele autohtone. În mod nemijlocit, ea este determinată de atitudinea agenților economici și a persoanelor fizice care activează pe teritoriul României față de îndeplinirea obligațiilor de plată a impozitelor, taxelor, contribuțiilor și altor sume datorate statului, ca urmare a activităților economice care generează venituri supuse impozitării.

Acestei atitudini a agenților economici i se adaugă faptul că, în mod nejustificat, unele unități bancare, prevalându-se de secretul bancar, au refuzat categoric să comunice organelor de control fiscal date privind disponibilitățile bănești aparținând agenților economici controlați și dinamica acestora.

Dimensiunea economiei subterane nu poate fi măsurată cu precizie, cifrele variind de la o sursă la alta, dar totuși efectele se fac din plin resimțite, atât asupra bugetului de stat, cât și asupra nivelului de trai al populației.

Economia subterană este întreținută de fenomenul evaziunii fiscale, care este definită ca fiind sustragerea prin orice mijloace, în întregime sau în parte, de la plata impozitelor, taxelor și a altor sume datorate bugetului de stat, bugetelor locale, bugetului asigurărilor sociale de stat și fondurilor speciale extrabugetare de către

persoanele fizice și persoanele juridice române sau străine, denumite contribuabili.

Legea combaterii evaziunii fiscale reglementează obligațiile fundamentale ale contribuabililor în materie fiscală, definește tipurile de infracțiuni și contravenții legate de fenomenul evaziunii fiscale, împreună cu pedepsele și sancțiunile aplicabile.

Totuși, o recunoaștere unanimă prezentată se referă la faptul că ne confruntăm cu o amploare a evaziunii fiscale, reflectată în numărul cazurilor descoperite, precum și în extinderea spectrului fenomenelor și modalităților de sustragere de către contribuabili de la plata obligațiilor față de stat.

Situația de fapt poate fi explicată, pe de-o parte, prin atitudinea deliberată a contribuabililor de a eluda sau încălca legea, dar și prin necunoașterea și ignorarea legislației fiscale.

Datorită diversificării legislației fiscale, a valabilității acesteia pe perioade limitate de timp, a deselor schimbări survenite și măririi continue a numărului impozitelor directe și indirecte, a taxelor percepute de organele centrale și fiscale centrale și locale etc., în multiple cazuri de evaziune fiscală, contribuabilii motivează abaterile săvârșite prin necunoașterea legislației în domeniu.

Totodată, în opinia noastră, se impune nevoia schimbării mentalității contribuabililor, legată de obligația prevăzută de Constituție ca aceștia să contribuie prin impozite și taxe la constituirea veniturilor publice și, în subsidiar, acoperirea cheltuielilor publice. Obligațiile de ordin fiscal sunt percepute de agenții economici ca un sacrificiu material și nu ca o datorie față de comunitate.

De remarcat că și reglementările fiscale în vigoare conțin neclarități și omisiuni, ceea ce generează o interpretare și aplicare greșită sau chiar abuzivă a textului legii.

Analiza critică a actualului sistem fiscal scoate în evidență o manifestare pe scară largă a evaziunii fiscale în economia românească ce a fost determinată, în principal, de următorii factori:

- mărimea prelevării fiscale și gradului ridicat de fiscalitate;
- politica sancțiunilor fiscale nesustenută de un aparat fiscal funcțional;
- nivelul de organizare și pregătire a aparatului fiscal;

➤ existența unui cadru legislativ necorelat și confuz și a unui mecanism fiscal neadecvat cerințelor unui sistem fiscal integrat.

În urma analizei fiscale, se consideră că prezintă interes în principal studierea primilor doi factori.

### **A. Mărimea prelevării fiscale sau gradul de fiscalitate**

Analizele în domeniul fiscal au ajuns la concluzia că fraudă fiscală este cu atât mai mare cu cât impozitul este mai ridicat. De aceea, orice stat, pentru realizarea veniturilor sale, trebuie să diminueze și să distribuie de o așa manieră sarcinile publice, astfel încât orice contribuabil să-și poată plăti integral și la timp impozitele datorate.

Descoperirea unui asemenea punct de vedere face ca un sistem fiscal să nu fie valabil.

Astfel, indiferent de pregătirea aparatului fiscal sau de mărimea sancțiunilor aplicate, este foarte posibil ca statul să nu reușească să-și încaseze de la contribuabil impozitele cerute. Orice plătitor va face, în aceste condiții, tot ce-i stă în putință pentru a scăpa de asemenea rigori insuportabile, iar unul din mijloace este tocmai fraudă fiscală.

Prin urmare, mărimea prelevării fiscale trebuie studiată cu atenție pentru a nu facilita manifestarea fenomenelor de evaziune fiscală, ea putând fi asigurată la nivelul cerințelor bugetare pe alte căi, cum ar fi dezvoltarea forțelor de producție, repartizarea echitabilă, justă a sarcinilor fiscale, cuprinderea și impunerea întregii materii impozabile, a tuturor contribuabililor ș.a.

### **B. Politica sancțiunilor fiscale**

Sancțiunile fiscale sunt instrumente, mijloace prin care sunt pedepsite abaterile de la normele fixate de legile fiscale ale statului nostru. După decembrie 1989, sancțiunile fiscale au avut un rol nesemnificativ, iar, în prima perioadă după decembrie 1989, practic inexistent. Această stare a lucrurilor a constituit o cauză majoră a fraudei fiscale la scară națională.

Din acest punct de vedere, dacă se face o analiză critică de ansamblu a sistemului, celelalte imperfecțiuni și inconveniente ale acestuia, luate prin comparație, devin minore.

Așadar, pentru a stopa cu eficacitate evaziunea fiscală, controlul efectuat de organele competente trebuie să aibă la îndemână cele mai adecvate sancțiuni. Efectele măsurilor de identificare a creanțelor fiscale suplimentare de organele constatatoare de control fiscal sunt cuantificate și în bună măsură influențate de managementul administrării<sup>1</sup> creanțelor în administrația publică. Studiile au demonstrat că, în materie fiscală, aplicarea celor mai aspre măsuri are nu numai un caracter reparator, de a încasa impozitul perceput cu ocazia descoperirii lui, ci mai degrabă un rol preventiv, pentru descurajarea unor asemenea fapte.

Pentru aceasta, sancțiunile fiscale trebuie să fie diversificate și suficient de aspre în raport cu gravitatea faptelor, cu nivelul impozitului sustras, cu recidiva etc.

Printre cele mai frecvente forme de evaziune fiscală întâlnite în practica controlului fiscal putem enunța:

a) vânzări nedeclarate – în acest caz, vânzările de bunuri sau prestațiile de servicii se fac fără emiterea documentelor corespunzătoare și nu se înregistrează în contabilitate, fiind cea mai cunoscută formă a evaziunii fiscale utilizată la scară largă;

b) omiterea înregistrării agentului economic – prin aceasta, societatea respectivă, neînregistrându-se ca plătitor de taxe și impozite, nu achită obligațiile către stat, desfășurând activități ce atrag răspunderea penală a administratorilor, pe lângă cea civilă, asupra masei impozabile cuantificabile;

c) erori de neînregistrare cu frecvență sau valoare mare, probând astfel caracterul sistematic al sustragerilor de la plata datoriilor;

d) manipularea greșită de date ca: omisiuni de la însumare a unor pagini, raportare greșită etc.;

e) cereri de rambursare nejustificate bazate pe operațiuni fictive ori pe facturi false;

f) lichidarea companiei și reînființarea ei sub o nouă denumire;

g) înființarea unor companii fantomă nedeclarate la organele fiscale etc.

---

<sup>1</sup> M. Herbei, Gh. Mocan, Managementul profesionist în administrația fiscală modernă, Ed. Remus, Cluj-Napoca, 2010.