

CONTROLUL ȘI PREVENIREA INFRAȚIUNILOR

CONTROL AND PREVENTION OF CRIME

CONTRÔLE ET PRÉVENTION DES INFRACTIONS

Drd. Iuliana PANĂ*

Evaziunea legală reprezintă „acțiunea contribuabilului de a ocoli legile recurgând la o combinație neprevăzută a acestora, fiind tolerată prin scăpare din vedere”. Frauda fiscală este o formă de evaziune intenționată, cu încălcarea prevederilor legale, care incriminează în mod explicit acțiunea sau inacțiunea cu consecință fiscală, drept infracțiune, iar scopul faptei este ascunderea obligației fiscale sau diminuarea ei.

Legal evasion is "the taxpayer's action to bypass laws by resorting to an unforeseen combination of them, being forgiven by fleeing." Tax fraud is a form of deliberate evasion, in violation of legal provisions that explicitly criminalize action or inaction with a fiscal consequence as a crime, and the purpose of the act is to hide the tax obligation or to diminish it.

L'évitement fiscal est "l'action du contribuable de contourner les lois par le recours à une combinaison imprévue de celles-ci, tolérée par omission involontaire". La fraude fiscale est une forme d'évasion délibérée, qui consiste dans la violation des dispositions légales qui érigent explicitement en infraction toute action ou inaction ayant une conséquence fiscale, et le but de l'acte est de dissimuler ou de réduire la responsabilité fiscale.

Cuvinte-cheie: evaziune; infracțiune; legislație; sancțiune.

Keywords: evasion; crime; law; sanction.

Mots-clés: évacion; infraction; législation; sanction.

Constituția României prevede, la art. 56, că „cetățenii au obligația să contribuie, prin impozite și prin taxe, la cheltuielile publice”¹, iar „sistemul legal de impuneri trebuie să asigure așezarea justă a sarcinilor fiscale”².

Cel mai frecvent, evaziunea fiscală este definită ca fiind „sustragerea de la plata impozitelor și taxelor aferente veniturilor și bunurilor dobândite, care intră sub incidența impozitării fiscale”³.

În conceptul de evaziune fiscală, se înscriu atât procedee ilicite, interzise de legi cu caracter special sau de coduri penale, procedee care sunt incriminate ca infracțiuni, denumite în termenii de specialitate fraude fiscale, cât și procedee neinterzise de lege, în sensul că, în lipsa unor norme juridice exprese care să o incrimineze, nu poate fi sancționată, în termeni de specialitate fiind denumite optimizări fiscale.

Evaziunea legală reprezintă deci „acțiunea contribuabilului de a ocoli legile recurgând la o combinație neprevăzută a acestora, fiind tolerată prin scăpare din vedere”⁴. Frauda fiscală este o formă de evaziune intenționată, cu încălcarea prevederilor legale, care incriminează în mod explicit acțiunea sau inacțiunea cu consecință fiscală, drept infracțiune, iar scopul faptei este ascunderea obligației fiscale sau diminuarea ei.

Mai puțin tratat în literatura de specialitate, deși este frecvent întâlnit în practică, este cazul în care contribuabilul diminuează obligațiile fiscale din eroare. Este deci tot o formă de evaziune fiscală, care, deși e săvârșită prin încălcarea normei legale, din cauza lipsei caracterului intențional, nu poate fi asimilată fraudei fiscale. De altfel, această formă neintenționată este recunoscută și de standardele contabile internaționale, care împart erorile contabile (abaterile contabile față de situația financiară corectă) în fraude, respectiv erori materiale, erori matematice sau erori provenite din interpretarea eronată a evenimentelor contabile.

***Ministerul de Finanțe**

e-mail: iulianaka@yahoo.com

Frauda fiscală nu este doar subiect de drept statal. Uniunea Europeană, ca organism suprastatal european, are buget propriu, frauda fiscală din fiecare stat afectând interesele financiare ale Uniunii. Având în vedere acest aspect, Parlamentul European și Comisia Europeană încearcă să reglementeze combaterea fenomenului prin directive, însă există o opoziție nedeclarată, dar constantă a statelor membre, atât din interes statal (cazul Marii Britanii sau al Luxemburgului), cât și din interesul clasei politice (aspect reliefat de scurgerea de informații, cunoscută sub denumirea ”Panama Papers”).

Istoricul infrafracțiunilor de evaziune fiscală

Evaziunea fiscală apare atunci când se naște o societate evoluată care presupune colectarea de resurse pentru rezolvarea problemelor sale. Primele cazuri de evaziune fiscală se referă la Grecia antică. În orașele-state, precum Atena sau Sparta, impozitele au fost obligații pentru cetățeni, în special impozitul pe capital impus de oraș, pentru a finanța cheltuielile datorate războiului (*eisphora*), aspect atestat în anul 480 î.Hr. Contribuția a fost mai mare sau mai mică în funcție de venitul gospodăriei. Tentația contribuabilului de a diminua contribuția, spunând că era mai puțin bogat, a fost însă și în acea epocă.

De asemenea, în Roma Antică, cetățenii și proprietarii romani bogați, senatorii și patricienii au făcut declarații false de teren, în scopul evitării impozitelor pe moștenire și pe terenuri. Frații Gracchus, Tiberius și Caius au fost tribunii, în secolul al treilea î.Hr., care, în scopul de a apăra oamenii, au încercat să facă reforme împotriva inegalității distribuției terenurilor și împotriva avantajelor fiscale pentru cei bogați, dar eforturile lor de a reforma sistemul fiscal roman nu au avut succes. Această evaziune fiscală a jucat un rol important în crizele sociale de care a suferit Roma.

Câteva secole mai târziu, în Imperiul Roman de Răsărit, intră în vigoare „Codexul Teodosian” (439 e.n.). Este un cod scris, cu mai multe legi, referitor la evaziunea fiscală.

La începutul perioadei medievale, sistemul social și politic este complet răsturnat. În acel moment, impozitarea țăranilor este destinată cavalerilor și domnilor, în schimbul protecției lor, dar țăranii sunt, de asemenea, supuși zeciuiei (etimologic, *a zecea parte*), care reprezintă o parte a recoltei lor ce aparține bisericii. Zeciuiala era

o formă de impozitare însușită de contribuabili, pentru că în acele timpuri mentalitățile erau foarte influențate de religie și exista credința că această taxare era impusă de Dumnezeu.

Dezvoltarea și perfecționarea legislației privind veniturile au loc exploziv în epoca urbanizării și industrializării statelor dezvoltate, în special pentru nevoile generate de numeroasele războaie și de costurile acestora, în special privind înarmarea.

În România, odată cu Unirea Principatelor și cu primii germeni de dezvoltare industrială, s-a modernizat sistemul fiscal, însă și fenomenul evaziunii a devenit tot mai răspândit. Prima reformă a impozitelor directe a fost în anul 1921.

În anul 1923, a fost emisă *Legea nr. 661/1923 pentru unificarea contribuțiilor directe și pentru înființarea impozitului pe venitul global*, care a avut și o influență pozitivă, stabilind un fel de cod fiscal și de cod de procedură fiscală, precum și amenzi consistente (respectiv îndoitul impozitului asupra venitului sustras) și chiar posibilitatea pedepsei corecționale, dar a avut și lacune, în acest sens putând fi amintită scutirea de impozit pe clădirile industriale.

Această lege a fost modificată de *Legea nr. 88/1933 pentru unificarea contribuțiilor directe și pentru înființarea impozitului pe venitul global*⁵. Aceasta a fost foarte modernă pentru vremea respectivă, fiind echivalentul unui cod fiscal actual. Legea a înăsprit sancțiunile, având prevederi distincte la capitolul VI „Măsuri contra evaziunii fiscale și sancțiuni”.

Totodată, această lege împarte abaterile în contravenții simple, pedepsite cu amendă de la un sfert din impozitul cuvenit până la împătritul impozitului sustras, în funcție de faptă, și în contravenții calificate (de exemplu, ținerea de evidențe contabile duble), sancționate cu amendă reprezentând impozitul sustras întreit, plus răspunderea penală și civilă a făptuitorilor.

De asemenea, această lege prevede și diverse măsuri anticorupție și antiabuz pentru funcționarii fiscali, respectiv destituirea din funcție și trimiterea în judecată.

Prima lege din România care se ocupă exclusiv de evaziunea fiscală a apărut în anul 1929, sub denumirea de *Legea pentru represiunea evaziunii fiscale la contribuțiile directe*.

În anul 1948, este pusă în aplicare o nouă lege împotriva evaziunii fiscale (*Legea nr. 344*,

din 29.12.1947), care sancționează sustragerile de la plata impozitelor și a taxelor în orice mod, nevărsarea în termenele legale a impozitelor, neținerea registrelor comercianților, neaplicarea de timbre fiscale sau falsificarea timbrilor. Ca noutate, această lege reprimă specula ilicită și sabotajul economic.

Evaziunea fiscală este definită de legislația românească postcomunistă prin *Legea nr. 87/1994 pentru combaterea evaziunii fiscale* ca fiind „sustragerea prin orice mijloace, în întregime sau în parte, de la plata impozitelor, a taxelor și a altor sume datorate bugetului de stat, bugetelor locale, bugetelor asigurărilor sociale de stat și fondurilor extrabugetare de către persoanele fizice și persoanele juridice române sau străine, denumite (...) contribuabili” (art. 1 din *Legea nr. 87/1994 pentru combaterea evaziunii fiscale*)⁶.

Regimul sancționatoriu în România

La momentul actual, infracțiunile de evaziune fiscală sunt prevăzute de *Legea nr. 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale*.

Legea a fost considerată un progres, chiar dacă au fost identificate și unele lipsuri pe care le prezintă, de exemplu: „Nu trebuia ca unele fapte care continuă să prezinte pericolul unor infracțiuni cu implicații deosebite asupra economiei subterane să fie dezincriminate”⁷. Ulterior, lacuna a fost acoperită de modificări ale legii.

Astfel:

a) „Constituie infracțiuni de evaziune fiscală și se pedepesc cu închisoare de la 2 ani la 8 ani și interzicerea unor drepturi următoarele fapte săvârșite în scopul sustragerii de la îndeplinirea obligațiilor fiscale:

a) *ascunderea bunului ori a sursei impozabile sau taxabile;*

b) *omisiunea, în tot sau în parte, a evidențierii, în actele contabile ori în alte documente legale, a operațiunilor comerciale efectuate sau a veniturilor realizate;*

c) *evidențierea, în actele contabile sau în alte documente legale, a cheltuielilor care nu au la bază operațiuni reale ori evidențierea altor operațiuni fictive;*

d) *alterarea, distrugerea sau ascunderea de acte contabile, memorii ale aparatelor de taxat ori de marcat electronice fiscale sau de alte mijloace de stocare a datelor;*

e) *executarea de evidențe contabile duble, folosindu-se înscrișuri sau alte mijloace de stocare a datelor;*

f) *sustragerea de la efectuarea verificărilor financiare, fiscale sau vamale, prin nedeclararea, declararea fictivă ori declararea inexactă cu privire la sediile principale sau secundare ale persoanelor verificate;*

g) *substituirea, degradarea sau înstrăinarea de către debitor ori de către terțe persoane a bunurilor sechestrate, în conformitate cu prevederile Codului de procedură fiscală și ale Codului de procedură penală.*

Dacă prin aceste fapte s-a produs un prejudiciu mai mare de 100.000 de euro, în echivalentul monedei naționale, limita minimă a pedepsei prevăzute de lege și limita maximă a acesteia se majorează cu 5 ani.

Dacă prin aceste fapte s-a produs un prejudiciu mai mare de 500.000 de euro, în echivalentul monedei naționale, limita minimă a pedepsei prevăzute de lege și limita maximă a acesteia se majorează cu 7 ani”⁸.

b) „Constituie infracțiune și se pedepsește cu închisoare de la 3 ani la 10 ani și interzicerea unor drepturi stabilirea cu rea-credință de către contribuabil a impozitelor, taxelor sau contribuțiilor, având ca rezultat obținerea, fără drept, a unor sume de bani cu titlu de rambursări sau restituiri de la bugetul general consolidat ori compensări datorate bugetului general consolidat. În cazul asocierii, în vederea săvârșirii faptei se pedepsește cu închisoare de la 5 ani la 15 ani și interzicerea unor drepturi. În plus, în acest caz se pedepsește și tentativa”⁹.

În cazul săvârșirii infracțiunilor sus-menționate, dacă în cursul urmăririi penale sau al judecării, până la primul termen de judecată, inculpatul acoperă integral pretențiile părții civile, limitele prevăzute de lege pentru fapta săvârșită se reduc la jumătate, cu condiția ca făptuitorul să nu mai fi săvârșit o infracțiune de evaziune fiscală, într-un interval de cinci ani de la comiterea faptei pentru care a beneficiat de prevederile acestei reduceri a pedepsei.

c) „Constituie infracțiune și se pedepsește cu închisoare de la un an la 5 ani și interzicerea unor drepturi deținerea sau punerea în circulație, fără drept, a timbrilor, banderolelor ori formularelor tipizate, utilizate în domeniul fiscal, cu regim special. De asemenea, constituie infracțiune

și se pedepsește cu închisoare de la 2 la 7 ani și interzicerea unor drepturi tipărirea, folosirea, deținerea sau punerea în circulație, cu știință, de timbre, banderole ori formulare tipizate, utilizate în domeniul fiscal, cu regim special, falsificate”¹⁰.

d) „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, în scopul împiedicării verificărilor financiare, fiscale sau vamale, în termen de cel mult 15 zile de la somație”¹¹.

e) „Constituie infracțiune și se pedepsește cu închisoare de la un an la 6 ani împiedicarea, sub orice formă, a organelor competente de a intra, în condițiile prevăzute de lege, în sedii, incinte ori pe terenuri, cu scopul efectuării verificărilor financiare, fiscale sau vamale”¹².

f) „Constituie infracțiune și se pedepsește cu închisoare de la un an la 6 ani reținerea și nevărsarea, cu intenție, în cel mult 30 de zile de la scadență, a sumelor reprezentând impozite sau contribuții cu reținere la sursă (prevădute declarată neconstituțională)”¹³.

g) „Constituie infracțiune și se pedepsește cu închisoare de la 6 luni la 5 ani fapta contribuabilului care nu reface, cu intenție sau din culpă, documentele de evidență contabilă distruse, în termenul înscris în documentele de control”¹⁴.

Ca măsură complementară, luarea măsurilor asigurătorii este obligatorie. De asemenea, nu pot fi fondatori, administratori, directori sau reprezentanți legali ai societății comerciale, iar dacă au fost alese sunt decăzute din drepturi persoanele care au fost condamnate pentru infracțiunile de evaziune fiscală.

Regimul sancționatoriu în Franța

În dreptul francez, infracțiunile de evaziune fiscală sunt prevăzute de *Codul general de impozite* (*Code général des impôts*), capitolul II, secțiunea I, lit. C – Sancțiuni penale, articolele de la 1741 la 1753B.

Conform Codului, infracțiunea de evaziune fiscală este săvârșită de către orice persoană care:

- a deturnat sau a încercat să se sustragă, în mod fraudulos, prin stabilirea impozitelor sau prin neplata totală ori parțială a lor;
- a omis în mod deliberat să facă declarația taxei la timp;

- a ascuns în mod deliberat operațiunile supuse impozitului, tot sau în parte;
- a organizat insolabilitatea (bancruta frauduloasă);
- a pus obstacole acțiunii de colectare sau altor manevre de impozitare;
- a acționat în orice alt mod fraudulos.

Pedeapsa pentru aceste fapte este închisoare de 5 ani și o amendă de 500.000 de euro, în afară de sancțiunea fiscală.

Circumstanțe agravante, pedepsite cu amendă de 2.000.000 de euro și șapte ani de închisoare, sunt dacă faptele au fost săvârșite în grup organizat sau sunt efectuate respectiv facilitate, prin:

- conturi deschise sau contracte semnate cu organizații stabilite în străinătate;
- interpunerea persoanelor fizice sau juridice ori a oricărui organism, trust sau instituție comparabilă stabilită în străinătate;
- utilizarea unei identități false sau a unor documente false;
- domiciliu fiscal fictiv sau artificial în străinătate;
- un act fictiv sau artificial ori interpunerea unei entități fictive sau artificiale.

Infracțiunea se reține, în caz de ascundere a sursei taxabile, numai dacă depășește pragul de o zecime din baza de impozitare sau cifra de 153 de euro, pentru persoane fizice.

La fel ca și în dreptul român, orice persoană condamnată, în temeiul dispozițiilor Codului, poate fi privată de drepturi civile și de familie.

Durata pedepsei suportate de către făptuitor sau complice la infracțiunile menționate mai sus este redusă la jumătate, în cazul în care, după ce a avertizat autoritatea administrativă sau judiciară, a identificat alți autori sau complici.

În accepțiunea codului, complici sunt și funcționarii publici sau guvernamentali, precum și experții contabili.

De asemenea, în aceleași condiții se pedepsește:

- orice persoană care a omis cu bună știință sau a înscris în contabilitate operațiuni fictive sau inexacte;
- oricine care, în scopul de a scăpa de impozitare averea altuia, în tot sau în parte, ia parte, fie prin recurgerea la depozite de valori mobiliare străine, la cupoane de transfer în străinătate pentru a fi încasate sau negociate, prin emiterea și prin încasarea în

străinătate de cecuri sau alte instrumente, create pentru plata dividendelor, dobânzilor, sau orice produse de valori mobiliare;

- oricine a furnizat cu bună știință informații inexacte pentru obținerea aprobărilor pentru scutiri sau reduceri de impozite ori deduceri din ele.

Toate persoanele condamnate pentru infracțiunile prezentate pot fi răspunzătoare solidar, împreună cu persoana răspunzătoare de taxa fraudată pentru plata acestui impozit, precum și pentru taxe fiscale aplicabile.

Sunt asimilate faptelor care concură la infracțiunea de evaziune fiscală următoarele:

- împiedicarea agenților autorizați să stabilească încălcările legislației fiscale de a-și îndeplini atribuțiile, care se pedepsește cu amendă de 25.000 de euro, impusă de către Curtea Penală. În cazul unei infracțiuni repetate, instanța poate, în plus față de amendă, să impună o sentință de șase luni de închisoare;

- opoziția colectivă față de stabilirea bazei de impunere, pedepsită cu închisoare de șase luni și cu amendă de 7.500 de euro;

- efectuarea de manevre concertate și organizate sau încercarea de organizare a lor, cu scopul respingerii colective a impozitului, este pedepsită cu sancțiunile prevăzute la articolul 1, din *Legea din 18 august 1936* de reprimare a atacurilor asupra creditului național, respectiv cu doi ani de închisoare și cu amendă de 9.000 de euro.

Este pedepsit cu amendă de 3.750 de euro și cu închisoare de șase luni cel care a instigat publicul să refuze sau să întârzie plata impozitului.

De asemenea, este pedepsită și persoana care a publicat sau a divulgat în totalitate sau parțial informațiile conținute în documentele fiscale, utilizate în procedura investigațiilor fiscale, sau care folosește aceste informații fără autorizație legală, cu închisoare de șase luni și cu amendă de 6.000 de euro.

Regimul sancționar în Statele Unite ale Americii

În SUA, infracțiunile de evaziune fiscală sunt prevăzute și sancționate în *Codul veniturilor interne ale Statelor Unite* (26 USC – Internal Revenue Code), secțiunea F, paragrafele 72001-72012, astfel:

- „Orice persoană care încearcă cu intenție să se sustragă sau să învingă orice taxă impusă prin

acest cod sau să se sustragă de la plata acesteia trebuie să fie, în afară de alte sancțiuni prevăzute de lege, dacă e găsită vinovată de infracțiune, și, după condamnarea sa:

- să fie închisă până la 5 ani sau
- amendată cu până la 250.000 de dolari, pentru persoane fizice (500.000 de dolari, pentru corporații), sau
- ambele, împreună cu costurile de urmărire penală¹⁵.

- „Orice persoană cerută în acest cod să colecteze, să contabilizeze și să plătească orice taxă impusă de acest titlu, care nu reușește să colecteze sau să plătească aceste taxe, în afara sancțiunilor prevăzute de lege, dacă va fi găsită vinovată de infracțiune, poate:

- să fie închisă până la 5 ani sau
- amendată cu până la 250.000 de dolari, pentru persoane fizice (500.000 dolari, pentru corporații), sau
- ambele, împreună cu costurile de urmărire penală”.

- „Orice persoană care, în temeiul codului, trebuie să plătească un impozit sau un impozit estimat ori cerut prin cod sau prin reglementări date, care nu plătește în mod intenționat o taxă sau un impozit prin nerespectarea obligațiilor, în plus față de alte sancțiuni prevăzute de lege și, după ce e găsită vinovată este pasibilă de:

- închisoare până la 1 an, sau de plata unei amenzi de până la 100.000 de dolari, pentru persoane fizice (200.000 de dolari, pentru corporații), sau
- ambele, împreună cu costurile de urmărire penală¹⁶.

- „Orice persoană care face cu voia sa orice declarație, sau alt document confirmat de ea printr-o declarație scrisă, făcută în temeiul pedepsei de sperjur și pe care nu o crede a fi adevărată și corectă în ceea ce privește toate materiile, găsită vinovată de infracțiune, trebuie:

- să fie închisă până la 3 ani, sau
- amendată cu până la 250.000 de dolari, pentru persoane fizice (500.000 de dolari, pentru corporații), sau
- ambele, împreună cu costurile de urmărire penală¹⁷.

- „Orice persoană care oferă ajutor sau asistență, ori sfătuiește cu intenție pregătirea sau prezentarea de declarații sau alte documente

frauduloase privind taxele, după condamnarea sa trebuie :

- să fie închisă până la 3 ani, sau amendată cu până la 250.000 de dolari, pentru persoane fizice (500.000 de dolari, pentru corporații), sau

- ambele, împreună cu costurile de urmărire penală”.

- „Oricine se opune cu forța, intimidează sau împiedică un ofițer sau un angajat al Statelor Unite care acționează în calitate oficială, în temeiul codului sau în orice alt mod, sau prin forță obstrucționează, împiedică sau încearcă să obstrucționeze sau să împiedice administrarea veniturilor statului, după ce e găsit vinovat:

- să fie închisă până la 3 ani, sau

- amendată cu până la 250.000 de dolari, pentru persoane fizice (500.000 de dolari, pentru corporații), sau

- ambele, împreună cu costurile de urmărire penală”.

- „În cazul în care două sau mai multe persoane conspiră fie să comită vreo infracțiune împotriva Statelor Unite, fie să înșele Statele Unite sau orice agenție a acestora, în orice mod sau în orice scop, una sau mai multe dintre aceste persoane săvârșesc un tip de acțiune care să facă obiectul conspirației, fiecare urmează:

- să fie închisă până la 5 ani sau amendată cu până la 250.000 de dolari, pentru persoane fizice (500.000 de dolari, pentru corporații), sau

- ambele, împreună cu costurile de urmărire penală”¹⁸.

Regimul sancționatoriu în Austria

Dreptul penal financiar din Austria (Finanzstrafgesetz) combate atât faptele de evaziune fiscală (art. 1 paragraf 33), cât și faptele de fraudă fiscală.

Astfel, evaziunea fiscală constă în reducerea impozitelor prin:

- încălcarea obligației de depunere a preînregistrărilor corespunzătoare *Legii privind taxa pe valoarea adăugată, din 1994*;

- încălcarea obligației de respecta prevederile *Legii privind impozitul pe venit, din 1988* și Regulamentele privind conturile salariale (diminuare a impozitului pe venit, contribuțiile angajatorului la fondul de compensare pentru alocații familiale sau a suprataxei privind contribuția angajatorului corespunzătoare);

- în cazul în care taxele care urmează să fie facturate nu au fost plătite integral sau parțial;

- acordare a unor credite fiscale neloiale sau excesive;

- în cazul în care o taxă a fost rambursată în mod eronat sau o remunerație ori o taxă extraordinară a fost remisă în mod eronat;

- dacă o cerere fiscală a fost ridicată în mod eronat, integral sau parțial, ori o datorie de plată a fost reținută în mod eronat, în totalitate sau parțial.

Evaziunea fiscală se pedepsește cu o amendă de până la de două ori mai mult suma sustrasă și un termen de închisoare de până la doi ani.

Regimul sancționatoriu în alte state

- în dreptul românesc se remarcă un regim sancționatoriu mai aspru pentru infracțiunea de evaziune fiscală, în sensul că pedepsele pot ajunge până la 15 ani de închisoare, în timp ce în dreptul francez închisoarea este de maxim șapte ani, în dreptul SUA este de cinci ani, sau în dreptul austriac este de 10 ani;

- în dreptul românesc nu este prevăzută sancționarea penală și cu amendă, comparativ cu dreptul francez, unde amenziile penale pot ajunge la 2.000.000 de euro, iar în dreptul SUA pot ajunge la 500.000 de dolari;

- în dreptul românesc nu este prevăzută sancționarea penală complementară cu amendă, comparativ cu dreptul austriac, unde amenziile penale pot ajunge la 10.000.000 de euro, iar în dreptul SUA pot ajunge la 500.000 de dolari;

- în dreptul românesc, sunt omise reglementările privind ascunderea obiectului sau a surselor taxabile prin operațiuni cu străinătatea;

- în dreptul românesc sustragerea cu rea-credință de la plata impozitelor reținute prin stopaj la sursă a fost declarată neconstituțională și nu a fost reformulată, în conformitate cu decizia Curții Constituționale a României, sistemul austriac având această prevedere legală;

- complicitatea la săvârșirea infracțiunilor de evaziune fiscală nu este reglementată de această lege specială și nici răspunderea solidară pentru prejudicii, rămânând aplicabile prevederile NCP;

- în reglementările din dreptul românesc marjele de evoluție a procedurilor și a posibilităților de sustragere de la plata impozitelor și a taxelor nu sunt reglementate prin sintagme de genul „sau alte moduri”;

- reglementările din dreptul românesc sunt adaptate, au fost ajustate în mod expres și mai explicit pentru unele aspecte penale constatate cu frecvență în România – rambursări nelegale de TVA (fenomenul a suferit o reducere a amplitudinii, după adoptarea reglementării), falsificarea și utilizarea de banderole/timbre pentru produse accizabile, deținerea lor nelegală (fenomenul a suferit o reducere accentuată, după adoptarea reglementării);

- statele membre ale Uniunii Europene nu au reglementări uniforme în domeniul incriminării faptelor de evaziune fiscală și al regimului sancționatoriu, nefiind emise directive în acest sens, tendințe privind unificarea prevederilor, cel puțin la nivelul TVA, accize la tutun și taxe vamale, fiind prezentate în Raportul Comisiei către Parlamentul European și Consiliul Europei – „Protejarea intereselor financiare ale Uniunii Europene – Combaterea fraudei” (Raportul anual pe 2016).

Cauzele care determină apariția infracțiunii de evaziune fiscală

Identificarea cauzelor care determină apariția infracțiunii este un aspect deosebit de important pentru activitatea de concepere a metodelor de prevenire a fenomenului infracțional. Principalele cauze ale apariției infracțiunii de evaziune fiscală sunt:

- *complexitatea sistemului fiscal*, tehnicile de așezare, de percepere, mecanismele de reducere și de deducere a impozitelor, precum și facilitățile fiscale, care permit și incită în același timp la evaziune fiscală;

- *inexistența unor instanțe fiscale sau comerciale specializate* determină utilizarea excesivă a căilor de atac împotriva actelor de control, ceea ce presupune intervale mari de timp până la clarificarea și încasarea debitelor cuvenite bugetului de stat;

- *durata excesivă a cercetării penale și a proceselor penale, pedepsele blânde* date în cauze, precum și soluții divergente în cazuri similare stimulează acest fenomen;

- *ineficiența supravegherii fiscale*;

- *carențe în activitatea de coordonare a autorităților interne și internaționale și insuficiența bazelor de date comune, interne și mai ales*

internaționale. De exemplu, potrivit Raportului, din 16 noiembrie 2017, al Comisiei de anchetă a Parlamentului European pentru examinarea pretensei încălcări a dreptului Uniunii și pretensei administrării defectuoase în aplicarea acestuia, în legătură cu spălarea de bani, evitarea sarcinilor fiscale și evaziunea fiscală, „Directiva privind cooperarea administrativă referitoare la raportarea pentru fiecare țară în parte, între administrațiile fiscale trebuia pusă în aplicare de către statele membre, în legislația națională, până la data de 4 iunie 2017; se observă că sunt pendinte acțiuni referitoare la 11 state membre (Bulgaria, Cipru, Croația, Estonia, Grecia, Ungaria, Malta, Polonia, Portugalia, Republica Cehă și Slovacia)”;

- *schimbarea repetată a legislației fiscale și de procedură fiscală și lipsa de coerență în reglementare*. În acest sens, trebuie să se țină seama că „efectul benefic al intervenției statului, în special sub raportul legislativ direct, este imediat și, ca să spunem așa, vizibil, în timp ce efectele nefaste ale evaziunii sunt treptate și indirecte, neperceptibile”;

- *posibilități reduse de control și de investigare a fraudelor internaționale*. „Evaziunea fiscală poate fi considerată un fenomen care se regăsește atât la nivel național, cât și internațional. De asemenea, aceasta este una dintre cele mai răspândite infracțiuni din domeniul economico-juridic”. Asociat cu lipsa de cooperare a paradisurilor fiscale, care „sunt ideale pentru scopurile celor ce obțin venituri ilicite”, rezultă că oricâte eforturi ar fi făcute, rămân oricum resurse umane calificate și specializate insuficiente. Potrivit Raportului din 16 noiembrie 2017 citat, se subliniază că „această lipsă de resurse afectează capacitatea administrațiilor fiscale de a respecta efectiv solicitările spontane de schimb de informații, în temeiul DAC, aceasta fiind o problemă sistemică în cadrul UE”;

- *insuficiența alocare de resurse materiale și umane în vederea informatizării sistemului fiscal, precum și ineficiența alocării sumelor*. De exemplu, „dintr-un credit de 91 de milioane de dolari, contractat cu Banca Mondială, ANAF a utilizat doar o proporție de 23,5%, în sensul că s-au cheltuit 23,5% din sumele alocate, în schimb niciun leu pe sistemul IT. Absolut toți banii, echivalentul a 60 de milioane de lei, au fost cheltuiți numai pe consultanță”.

Concluzii

Evaziunea fiscală este unul dintre cele mai nocive fenomene antisociale, întrucât are efect direct asupra bunei funcționări a statului, respectiv asupra asigurării funcțiilor sale, pornind de la protecție socială, coeziune socială și terminând cu asigurarea apărării independenței.

Este rolul statului în a asigura, prin reglementări, limitarea evaziunii fiscale „legale”, care are același efect cu fraudă fiscală.

În ceea ce privește prevenirea și combaterea fraudei fiscale, în sensul diminuării acesteia până la un nivel care să fie rezonabil (lichidarea este, practic, imposibilă și nu a fost realizată de niciun stat), sunt necesare măsuri cu caracter legislativ și instituțional, care să se adapteze în permanență la evoluția fenomenului infracțional.

Într-o lume cu tendințe rapide de globalizare a economiei și a creșterii exponențiale a fluxurilor internaționale de bunuri, de servicii și de capitaluri, se simte din ce în ce mai mult nevoia urgentării creării unor legislații statale armonizate la nivel internațional, în special din cauza faptului că imensele sume de bani, obținute la nivel mondial prin fraude de natură fiscală, care se împletesc cu alte fapte infracționale (contrabandă, contrafacere, spălare de bani, trafic de persoane, trafic de droguri etc.), sunt destinate finanțării terorismului la nivel internațional.

Acest risc trebuie să fie conștientizat de către decidenții politici la nivel mondial, care, din interese private, acceptă actuala situație de reglementare insuficientă și ineficientă la nivel mondial și chiar situații de nereglementare a combaterii evaziunii fiscale. Numai lipsa voinței politice este aceea care nu izolează statele și teritoriile care refuză să coopereze în domeniul implementării de măsuri fiscale unitare și care acceptă complicitatea, din interese financiare proprii, cu infractorii care operează în economiile negre sau gri ale celorlalte state.

În același timp, un important factor care generează săvârșirea de infracțiuni fiscale semnificative este și incoerența acțiunilor de reglementare la nivelul Uniunii Europene care să conducă la creșterea eficienței în domeniul combaterii fraudei fiscale, pe fondul creării posibilității circulației libere, la nivelul Uniunii, a mărfurilor și a serviciilor. Este adevărat că reglementarea unitară este extrem de greu de realizat, având în vedere faptul că, la nivelul Uniunii, fiecare stat are și interese proprii,

care de multe ori vin în coliziune cu interesele generale.

Un alt aspect este și existența, la nivelul sistemelor tradiționale de justiție, a unei fracturi între sistemul de drept francez și cel anglo-saxon, la care se adaugă și sistemele de drept ale statelor membre, care au sisteme de drept oarecum hibride, rezultate din adaptarea lor prin tranziție de la un sistem cu fostele influențe comuniste către un sistem oarecum hibrid.

Pe cale de consecință, se impune de urgență crearea posibilităților de prevenire și de combatere a infracțiunii la nivel legislativ și organizațional, interesul Uniunii fiind acela de a avea un buget cât mai mare care să asigure coeziunea statelor membre.

În ceea ce privește evaziunea fiscală la nivel intern, deși ea pare mică raportat la nivelul unui contribuabil, având în vedere sutele de mii de contribuabili sau potențiali contribuabili care obțin venituri și din alte surse decât cele din salarii sau alt gen de venituri, pentru care impozitele se rețin la sursă, totalul impozitelor sustrate devine relevant, ca pondere, în fenomenul de evaziune fiscală.

În România postcomunistă, legislația antievaziune a fost concepută tardiv și cu reglementări minimale. Aceasta și din cauza politicii de capitalizare forțată a micilor întreprinzători. Odată cu pregătirea aderării la Uniunea Europeană, din cauza necesităților crescute pentru a combate acest fenomen, au avut loc mai multe perfecționări atât ale legislației, cât și ale aparatului fiscal.

Prevenirea și combaterea evaziunii fiscale a devenit o obligație, deoarece acestea nu afectează doar statul nostru, ci și interesele comunității europene.

La momentul actual, perfecționarea luptei antievaziune a devenit o necesitate la nivel internațional, atât organismele internaționale, cât și Uniunea Europeană se află în plin proces de identificare a cauzelor, a consecințelor și a tehnicilor de combatere a evaziunii fiscale.

Ca urmare a studiilor și a rapoartelor solicitate, la nivelul Uniunii Europene au fost emise Recomandări și Directive care au încercat să armonizeze legislațiile naționale, în ceea ce privește controlul și prevenirea fraudei fiscale.

Este necesară atât conștientizarea factorilor de decizie naționali și comunitari în vederea elaborării cadrului legal în domeniul fiscal, cât și

conștientizarea tuturor cetățenilor comunitari că fraudă fiscală le lovește interesele pe termen lung, chiar dacă pe termen scurt pare a le aduce foloase.

De asemenea, este necesară conștientizarea tuturor funcționarilor care au atribuții de identificare, de constatare și de instrumentare a cazurilor de evaziune fiscală, dar și a celor care judecă infracțiunile de fraudă fiscală de gravitatea extremă a acestui fenomen și de necesitatea participării active și susținute la lupta pentru combaterea lui.

NOTE:

1 Constituția României modificată și completată prin Legea de revizuire a Constituției României nr. 429/2003.

2 Ibidem.

3 Legea nr. 227/2015 – Codul Fiscal.

4 Aspecte conceptuale privind fraudă fiscală, Numărul 4, 7-13 februarie 2017.

5 Legea nr. 88/1933 pentru unificarea contribuțiilor directe și pentru înființarea impozitului pe venitul global.

6 Legea nr. 87/1994 pentru combaterea evaziunii fiscale.

7 Ibidem.

8 Legea nr. 296/2009, Codul penal.

9 Ibidem.

10 Ibidem.

11 Ibidem.

12 Ibidem.

13 Ibidem.

14 Ibidem.

15 USC – Internal Revenue Code, secțiunea F, paragrafele 72001-72012.

16 Ibidem.

17 Ibidem.

18 Ibidem.

BIBLIOGRAFIE

*** Regulamentul (UE) nr. 952/2013 al Parlamentului European și al Consiliului, din 9 octombrie 2013, de stabilire a Codului Vamal al Uniunii.

*** Directiva 2011/16/UE privind cooperarea administrativă în domeniul fiscal.

*** Constituția României.

*** Legea nr. 661/1923 pentru unificarea contribuțiilor directe și pentru înființarea impozitului pe venitul global.

*** Legea nr. 88/1933 pentru unificarea contribuțiilor directe și pentru înființarea impozitului pe venitul global.

*** Legea nr. 87/1994 pentru combaterea evaziunii fiscale.

*** Legea nr. 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale și Decizia (Curții Constituționale) nr. 363/2015, referitoare la admiterea excepției de neconstituționalitate a dispozițiilor art. 6 din Legea nr. 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale.

*** Ordonanța Guvernului nr. 10/2015 pentru organizarea Loteriei bonurilor fiscale.

*** Legea nr. 227/2015 – Codul Fiscal.

*** Legea nr. 207/2015 – Codul de Procedură Fiscală.

*** Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 74/2013 privind unele măsuri pentru îmbunătățirea și reorganizarea activității Agenției Naționale de Administrare Fiscală, precum și pentru modificarea și completarea unor acte normative.

*** Code général des impôts (Franța).

*** 26 USC – Internal Revenue Code (Anglia).

*** Finanzstrafgesetz (Austria).

*** Ministerul Finanțelor Publice, Execuția bugetului general consolidat al statului, 2016.

*** Ordinul Președintelui ANAF nr. 2264/2016.

*** Ordinul Președintelui ANAF nr. 591/03.02 2016.

*** Ordinul Președintelui ANAF nr. 605/2017.

*** Raportul Comisiei către Parlamentul European și Consiliul European – „Protejarea intereselor financiare ale Uniunii Europene – Combaterea fraudei” (Raportul anual pe 2016).

*** Raportul, din 16 noiembrie 2017, al Comisiei de anchetă a Parlamentului European „pentru examinarea pretensei încălcări a dreptului Uniunii și administrării defectuoase în aplicarea acestuia în legătură cu spălarea de bani, evitarea sarcinilor fiscale și evaziunea fiscală”.

*** Raportul de activitate pentru anul 2016 al Direcției Generale Antifraudă Fiscală.

*** Raportul de activitate al ANAF pentru anul 2016.

*** Raportul ”Tax certainty, IMF/OECD Report for the G20 Finance Ministers”, March 2017.

*** Raportul OECD ”Illicit Financial Flows from Developing Countries: Measuring OECD Responses”.

*** Studiul ”The Impact of Schemes revealed by the Panama Papers on the Economy and Finances of a Sample of Member States” al Comisiei de anchetă a Parlamentului European pentru investigarea presupuselor contravenții și

administrare defectuoasă în aplicarea dreptului Uniunii în materie de monedă, spălarea banilor, evaziune fiscală (Comisia PANA).

Amarita Adrian, „Evaziunea fiscală în România”, *Revista română de statistică*, Supliment nr. 1, București, 2017.

Avram Anamaria, „Traficanți de alcool și țigări puși pe butuci de polițiștii maramureșeni”, *Informația zilei*, 15.06.2011.

Bălan Cosmin, *Evaziunea fiscală*, Editura Rosetti, București, 2005.

Blackburn Keith (Universitatea din Manchester) Niloy Bose (Universitatea Wisconsin) Salvatore Capasso (Universitatea Naples), ”Tax evasion, the underground economy and financial development”, *Journal of Economic Behavior & Organization*, Volume 83, Issue 2, July 2012.

Clocotici D., Gheorghiu Gh., *Evaziunea fiscală*, Editura Lumina Lex, București, 1995.

Gyuricza Sebastian Iuliu, Ronela Manuela Lascu, Mirabela Ancuța Gyuricza, „Aspecte conceptuale privind fraudă fiscală”, *Expertiza și auditul afacerilor*, nr. 4, 7-13 februarie 2017.

Hoanță Nicolae, *Evaziunea Fiscală*, Editura Tribuna Economică, București, 1997.

Poingt Guillaume, ”Les propositions du gouvernement pour lutter contre la fraude fiscale”, *Le Figaro*, 28.03.2018.

Pop Octavian, *Evaziunea fiscală*, Editura Mirton, Timișoara, 2003.

Ungureanu A., Ciopraga A., *Dispoziții penale din legi speciale române: comentate și adnotate cu jurisprudență și doctrină*, vol. 3, Editura Lumina Lex, București, 1996.

Vîrjan B, *Infracțiunile de evaziune fiscală*, Editura C.H. Beck, București, 2011.

<https://legeaz.net/>

<https://www.pkf.com/>

<http://www.europarl.europa.eu>

<http://www.hellenicaworld.com/Greece/>

<http://istorie-edu.ro/> <http://faculty.uml.edu/>

<https://lege5.ro/Gratuit/>

<http://www.revistadestatistica.ro/>

<https://www.legifrance.gouv.fr/>

<https://www.law.cornell.edu/>

<https://www.jusline.at/>

<https://eur-lex.europa.eu/>

<https://www.igj.ro>

<https://stirileprotv.ro/>

<http://www.europarl.europa.eu/>

<http://cursdeguvernare.ro/>

<https://www.taxjustice.net/>

<http://www.antifrauda.ro/>

www.mfinante.ro

<http://www.oecd.org/>

www.lefigaro.fr