

CONSILIUL SUPERIOR AL MAGISTRATURII

INSTITUTUL NAȚIONAL AL MAGISTRATURII

GHID DE BUNE PRACTICI ÎN DOMENIUL COMBATERII INFRAȚIUNILOR DE EVAZIUNE FISCALĂ

Ghidul a fost elaborat în cadrul proiectului
**„Îmbunătățirea capacității judecătorilor și procurorilor români de a lupta împotriva corupției și a
criminalității economice și financiare”**

implementat de Consiliul Superior al Magistraturii, în parteneriat cu Institutul Național al Magistraturii,
în cadrul Fondului Tematic Securitate aferent Programului de Cooperare elvețiano-român pentru reducerea
disparităților economice și sociale în cadrul Uniunii Europene extinse

Eugen Crișan

Judecător, Judecătoria Dej

Remus Vasile Nemeș

Judecător, Tribunalul Satu-Mare

Nicoleta Nolden

Judecător, Curtea de Apel București
(Detașat MAE)

CONSILIUL SUPERIOR AL MAGISTRATURII, București, 2015

Descrierea CIP a Bibliotecii Naționale a României

CRIȘAN, EUGEN

Ghid de bune practici în domeniul combaterii infracțiunilor de evaziune fiscală / Eugen Crișan, Remus Vasile Nemeș, Nicoleta Nolden. - București: Patru Ace, 2015
ISBN 978-606-93968-3-4

I. Nemeș, Remus Vasile

II. Nolden, Nicoleta

343.359.2(498)

În loc de cuprins

Nu ne-am propus întocmirea unui cuprins, pentru că acest ghid a fost conceput ca un comentariu pe articole al textului legii naționale de prevenire și combatere a evaziunii fiscale, respectiv Legea nr. 241 din 2005, cu orientarea acestuia spre aspectele de interes ale practicienilor, așa cum s-a dorit în descrierea acestui proiect.

Sunt texte de lege care au fost comentate din punctul de vedere al doctrinei juridice (art. 2, de exemplu) și texte al căror conținut a fost analizat aproape exclusiv din punctul de vedere al practicii judiciare (art. 9, de exemplu, punctul central al actului normativ, cel care incriminează infracțiunile de evaziune fiscală).

Am exemplificat și citat cu practica judiciară a Curților de Apel din bazele de date Legalis și Jurindex și, bineînțeles, cu jurisprudența Înaltei Curți de Casație și Justiție, acolo unde am regăsit interpretări de valoare ale noțiunilor ambigue/interpretabile/ambivalente folosite de legiuitor, dorindu-ne ca acestea să constituie puncte de referință pentru colegii magistrați implicați în soluționarea unor astfel de cauze.

Finalul ghidului prezintă, în loc de concluzii, câteva repere jurisprudențiale europene, extrase din sisteme judiciare de referință, un punct de vedere recent al Comisiei Europene față de fenomenul evaziunii fiscale și o reflecție de final a autorilor.

Sigur că demersul nostru este doar un început, ghidul poate fi îmbunătățit cu alte contribuții, inclusiv din domeniul practicii judiciare, deoarece suntem convinși că există și alte hotărâri valoroase ale colegilor magistrați care ne-au rămas până acum nouă necunoscute sau interpretări ale doctrinei juridice în raport cu noile dispoziții legale în materia dreptului penal substanțial și a dreptului procesual penal.

Deschidem, așadar, o ușă celor care doresc să își aducă aportul la elaborarea unei versiuni revizuite, actualizate a ghidului în viitor și facem apel la coordonatorii proiectului nostru să facă posibil prin efortul și priceperea lor această continuare, pentru că practica judiciară este într-un continuu proces de evoluție, pentru a face față noilor provocări, respectiv noilor forme de manifestare a evaziunii și fraudei fiscale (*Autorii*).

Legea română (în materie) poartă denumirea marginală de „prevenire și combatere a evaziunii fiscale”¹, aspecte reluate și în art. 1 al acesteia, ceea ce ne duce cu gândul că scopul ei principal este mai întâi prevenirea și apoi combaterea evaziunii, dar, în realitate, modul în care este ea structurată și mai ales felul în care aceasta este pusă în aplicare face să se vorbească doar despre un așa-zis caracter preventiv, preponderent fiind caracterul sancționator.

Când vorbim despre modul defectuos de structurare a legii, ne referim în primul rând la modul de reglementare a cauzelor de nepedepsire și de reducere a pedepselor (în actualele reglementări doar cauze de reducere a pedepselor), a căror aplicabilitate în practică este dificilă, greoaie, dând naștere la diferite interpretări chiar și după 10 ani de la intrarea în vigoare a legii.

Caracterul preventiv trebuie să însemne în primul rând cointeresarea contribuabilului suspect de fraudă fiscală de a acoperi prejudiciul, ca acțiune imediată, din proprie inițiativă, și reducerea rolului organelor judiciare în acest proces la minimum, cu beneficii din partea ambelor părți (vom vorbi mai pe larg despre acestea la analiza art.10).

Sunt țări care au consacrat însă legislativ acest caracter preventiv și, mai mult, l-au și aplicat cu consecvență, diminuând numărul cauzelor aduse pe masa judecătorilor, dar la aceasta au concurat mai mulți factori, printre cei mai importanți fiind modul de organizare și funcționare al aparatului administrativ fiscal al statului și felul în care sesizările de eventuale fraude fiscale sunt instrumentate (aspecte suplimentare regăsim la secțiunea dedicată jurisprudenței europene).

În ceea ce privește **caracterul preponderent sancționator** al legii, trebuie să observăm în primul rând că nu a determinat reducerea semnificativă a fenomenului de evaziune fiscală. Este un aspect îngrijorător, pentru că acesta duce în primul rând la prezumția că scopul primordial al actului normativ în vigoare, care s-ar fi dorit o variantă îmbunătățită a legii anterioare, nu a fost atins. Fenomenul nu este reproșabil magistraților, chemați doar, pe de o parte, să aplice actul normativ, iar pe de altă parte, în procesul creativ al deliberării și pronunțării, să aducă unele interpretări sintagmelor folosite de legiuitor.

„Art. 1: Prezenta lege instituie măsuri de prevenire și combatere a infracțiunilor de evaziune fiscală și a unor infracțiuni aflate în legătură cu acestea.”

Definirea termenului de evaziune fiscală

Legea română în vigoare nu mai definește ca legea anterioară (Legea nr. 87/1994) noțiunea de evaziune fiscală, încorporează în titulatură însă această denumire, cu toate criticile care pot fi aduse.

Când spuneam aceasta, ne referim în primul rând la clasificarea lansată încă din perioada interbelică, cea care face distincție între evaziunea fiscală, la adăpostul legii, și evaziunea fiscală frauduloasă, ilegală, ilicită.²

Clasificarea irită în primul rând semantic, deoarece evaziunea înseamnă a ocoli, a eluda, deci conotația este negativă, și atunci cum putem vorbi despre conceptul de evaziune fiscală legală?

Vom prezenta în câteva rânduri aceste două concepte, pentru a stabili cu care dintre cele două tipuri de evaziune fiscală ne ocupăm, care dintre aceste două forme face obiectul prezentului studiu.

„Evaziunea fiscală legală” presupune că fapta contribuabilului nu este considerată contravenție sau infracțiune și nu este pedepsită, contribuabilii diminuându-și veniturile impozabile pe baza unor criterii sau norme acceptate, legale.

Premisa evitării plății impozitului, taxei sau contribuției fără ca acestea să fie sancționată de lege drept contravenție sau ca infracțiune o constituie abilitatea fiscală a contribuabilului, ajutat de imperfecțiunea legilor fiscale. Aceasta înseamnă că acel contribuabil utilizează cadrul normativ existent în sensul valorificării inteligente a inconsecvențelor, contradicțiilor sau echivocității unor prevederi legale, în scopul evitării obligațiilor legale către stat.

¹ Publicată în M. Of. nr. 672 din 27 iulie 2005 și modificată prin O.U.G. nr. 54/2010 privind unele măsuri pentru combaterea evaziunii fiscale (M. Of. nr. 672 din 27 iulie 2010).

² Virgil Cordescu, *Evaziunea fiscală în România*, Editura Cartea Românească, București, 1936.

Evaziunea fiscală poate avea loc și în urma unor erori determinate de necunoașterea sau interpretarea greșită a legilor; este dificil de făcut diferența între eroarea involuntară și eroarea realizată în vederea diminuării impozitului, taxei, contribuției, fiind necesar ca fiecare situație în parte să fie analizată separat.

Chiar și în situația în care se stabilește existența unei erori voluntare, nu poate apărea sancționarea pentru contravenție sau infracțiune, având în vedere faptul că acel contribuabil nu a încălcat nicio lege, ci, practic, a profitat de legislația existentă (sau de lipsa ei). Singurul „vinovat” de producerea evaziunii fiscale legale ar fi deci legiuitorul.

Evitarea obligațiilor fiscale, în limitele legii, necesită, de obicei, asistență din partea unor contabili sau avocați specializați în domeniul fiscal. Aceste costuri de evitare sunt suportate și justificabile doar pentru contribuabilii cu venituri mari, în timp ce contribuabilii cu venituri modeste apelează, atunci când se sustrag impozitului, la fraudă fiscală, deoarece nu presupune costurile unei consultanțe specializate. Frecvența acestora este mai accentuată în perioadele când se modifică sau se introduc legi noi, precum și atunci când statul utilizează, în mod intenționat, impozitul în scopul promovării unor politici stimulative față de anumite categorii socio-profesionale sau în anumite domenii de activitate.

Ne vom întoarce însă la singura formă a evaziunii fiscale care, în funcție de gravitate, constituie contravenție sau infracțiune, fiind pedepsită ca atare, este cea situată în zona ilegală, și anume evaziunea fiscală frauduloasă sau fraudă fiscală.

De altfel, această formă de evaziune este definită și de dicționarele juridice 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. În legea pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale sunt prevăzute faptele care sunt considerate astfel de infracțiuni”.³

Evaziunea fiscală frauduloasă constituie o formă de eludare agravată, fiind studiată, analizată, legiferată și sancționată, prin măsuri pecuniare și punitive, ori de câte ori este depistată. Aceasta constă, deci, în ascunderea ilegală, totală sau parțială, a materiei impozabile de către contribuabili, în scopul reducerii sau eliminării obligațiilor fiscale care le revin.

Autorii francezi o numesc pur și simplu „**fraudă fiscală**” și o definesc ca pe deturnarea ilegală a sistemului fiscal, pentru a nu contribui la plata cotizațiilor publice. Se utilizează, în contrast, termenul de evaziune fiscală pentru a indica mijloacele legale de eludare a sistemului fiscal, în scopul reducerii masei impozabile.⁴ Incriminată ca infracțiune, ea presupune reunirea a trei elemente, elementul legal – lipsa de respect față de lege, elementul material – impozitul eludat și elementul moral, respectiv făcută intenționată și neintenționată.

Evaziunea fiscală frauduloasă se prezintă sub următoarele forme:

- *evaziunea tradițională* (prin disimulare), care constă în sustragerea, parțială sau totală, de la plata obligațiilor fiscale, fie prin întocmirea și depunerea de documente incorecte, fie prin neîntocmirea documentelor cerute de legislația în vigoare.
- *evaziunea juridică*, cea care constă în a ascunde adevărata natură a unui organism sau a unui contract (de exemplu, când un contract de asociere este transformat, în mod ascuns, într-un contract de muncă, pentru ca beneficiarul acestuia să obțină anumite avantaje din calitatea de salariat sau invers) pentru a scăpa de anumite consecințe fiscale.
- *contabilă*, greu de identificat în practică și care constă în a crea impresia unei evidențe contabile corecte, utilizând documente false, în scopul creșterii cheltuielilor, diminuării veniturilor, reducerii profitului impozabil și, în consecință, a obligațiilor fiscale datorate statului.
- *evaziunea prin evaluare*, care constă în diminuarea valorii stocurilor, supraestimarea amortismentelor și provizioanelor, în scopul deplasării profitului în viitor.

În ceea ce privește domeniile în care procentul fraudei fiscale este ridicat, amintim activitățile terțiare (comerțul și serviciile) construcțiile, cu precizarea că, dintre cele două activități, comerțul deține primul loc în cadrul activităților generatoare de economie subterană.

³ Dicționarul de Drept Penal și Procedură Penală (Editura Hamangiu, 2011, pg. 329).

⁴ Jean-Claude Martinez, *La Fraude Fiscale*, PUF, Collection Que Sais-Je?, nr. 2180, Paris, 1990.

Din punct de vedere al tipului de impozit, fraudă fiscală este mai extinsă în special în cazul veniturilor declarate de contribuabili, cum sunt impozitul pe venit și impozitul pe profit.

În cazul impozitelor reținute la sursă, precum și în cazul impozitelor locale, când administrația stabilește bazele de impozitare, posibilitățile de fraudă sunt mai reduse.

Indiferent de modul în care a fost definit acest fenomen, evaziunea fiscală reprezintă, de fapt, neîndeplinirea de către contribuabil a obligațiilor fiscale, definite marginal de legiuitor în lege impozite, taxe și alte contribuții.

„Art. 2 : În înțelesul prezentei legi, termenii și expresiile de mai jos se definesc după cum urmează:

*a) **buget general consolidat** – ansamblul tuturor bugetelor publice, componente ale sistemului bugetar, agregate și consolidate pentru a forma un întreg;*

*b) **contribuabil** – orice persoana fizică ori juridică sau orice altă entitate fără personalitate juridică care datorează impozite, taxe, contribuții și alte sume bugetului general consolidat;*

*c) **documente legale** – documentele prevazute de Codul fiscal, Codul de procedură fiscală, Codul vamal, Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, și de reglementările elaborate pentru punerea în aplicare a acestora;*

*d) **formulare tipizate cu regim special utilizate în domeniul fiscal** – documente legale ale căror tipărire, înseriere și numerotare se realizează în condițiile actelor normative în vigoare;*

*e) **obligații fiscale** – obligațiile prevăzute de Codul fiscal și de Codul de procedură fiscală;*

*f) **operațiune fictivă** – disimularea realității prin crearea aparenței existenței unei operațiuni care în fapt nu există;*

*g) **organe competente** – organele care au atribuții de efectuare a verificărilor financiare, fiscale sau vamale, potrivit legii, precum și organele de cercetare penală ale poliției judiciare.”*

Vom trece peste explicarea definițiilor de la art. 2 din lege, cu argumentarea că legislația fiscală definește pe larg aceste noțiuni și la ea trebuie să apelăm ori de câte ori este necesar, cu precizarea că recomandabil este ca aceasta să fie accesată, de exemplu, de pe paginile de internet ale instituțiilor fiscale, pentru a avea o versiune completă și actuală a textului de lege care ne interesează.

Astfel, noțiunea de „contribuabil” este diferită de la un impozit la altul, de la o taxă la alta, ea trebuie folosită în raport de specificul fiecărei spețe în parte, respectiv trebuie mai întâi analizat despre ce impozit, taxă sau contribuție vorbim, iar apoi legislația fiscală ne duce la categoriile de persoane care datorează plata obligației fiscale respective.

Spre exemplu, dacă vorbim despre **impozitul pe profit**, art.13 din Codul Fiscal definește sfera contribuabililor care datorează plata acestuia, iar art.14 ne indică sfera de cuprindere.⁵

Din perspectiva magistratului investit cu judecarea infracțiunilor de natură economică, alte precizări terminologice sunt mai importante.

Mai întâi, amintim că legea fundamentală (Constituția României) consacră obligația legală de plată a taxelor și impozitelor în art. 53 alin. 1, care prevede: „**cetățenii au obligația să contribuie prin impozite și taxe la cheltuielile publice**”.⁶

În plus, legea evaziunii fiscale include în categoria „**obligațiilor fiscale**”, alături de impozite și taxe, „**contribuții și alte sume** datorate bugetului de stat consolidat”.

Vom face o scurtă prezentare a **impozitelor, taxelor și contribuțiilor**, cu elementele de diferențiere dintre acestea.

• **Impozitul** este cea mai importantă și totodată cea mai veche resursă financiară, originile lui fiind legate de existența statului și a banilor.

⁵ https://static.anaf.ro/static/10/Anaf/Legislatie_R/Cod_fiscal_norme_2015.htm.

⁶ I.Muraru, E.S.Tănăsescu, *Constituția României. Comentariu pe articole*, Editura CH Beck, București, 2008, pag. 553-560.

Etimologic, cuvântul „impozit” provine din limba latină de la „*impositum*”, care semnifică obligație publică.

De-a lungul timpului, modul în care a fost și este definit impozitul diferă în funcție de cum s-a impus și a fost perceput de la o etapă la alta.

Ioan Talpoș sintetizează următoarea definiție: „impozitul reprezintă o formă de prelevare silită, la dispoziția statului, fără contraprestație directă și imediată și cu titlu nerestituibil a unei părți din veniturile sau averea persoanelor fizice și/sau juridice în vederea acoperirii unor necesități publice”.⁷

Mircea Ștefan Minea concluziona că impozitul reprezintă „plata bănească, obligatorie, cu titlu nerambursabil, care este datorată în temeiul legii la buget de către persoane fizice și juridice pentru veniturile pe care le obțin, pentru bunurile pe care le posedă, respectiv pentru mărfurile pe care le produc și distribuie ori pentru serviciile și lucrările pe care le prestează sau execută”.⁸

Din definițiile impozitului se desprind următoarele trăsături fundamentale:

- *caracterul general și obligatoriu*, care rezidă din legalitatea acestuia, respectiv consacrarea constituțională;
- *caracterul definitiv și nerambursabil*, cu alte cuvinte banii plățiți ca impozit nu se vor mai întoarce niciodată la contribuabil; prevederea silită a impozitului nu presupune o prestație directă și imediată din partea statului. „Există ireversibilitatea impozitului”, dar indirectă, sub forma de utilități publice pe care le primesc în schimb plătitorii și fără să aibă la bază o echivalență.

Mai multe detalii referitoare la apariția și evoluția impozitelor, precum și la alte formulări ale definiției și caracterelor se găsesc în literatura de specialitate.⁹

Cea mai importantă clasificare a impozitelor le împarte în directe (care trec direct de la contribuabil la buget, cum ar fi impozitul pe profit) și indirecte, care se așează asupra produselor și serviciilor și se varsă la buget prin intermediul comerciantului, dar se suportă efectiv de către persoana care achiziționează pentru sine bunul sau serviciul.

- **Taxele** reprezintă, alături de impozite, cea de-a doua categorie principală de venituri bugetare care se colectează în mod normal la buget, acestea fiind „sume de bani datorate și achitate de către persoanele fizice și/sau persoanele juridice pentru anumite acte îndeplinite/prestate – la cererea și în folosul lor – de către anumite organe de stat, instituții publice sau alte persoane asimilate acestora”.¹⁰

Taxele se deosebesc de impozite deoarece acestea nu sunt datorate pentru deținerea unui bun sau obținerea unui venit, ci doar dacă se solicită îndeplinirea unui serviciu, plata acestora fiind prealabilă.

Rigoarea este de multe ori lăsată la o parte, amestecându-se noțiunile de taxă și impozit (cum ar fi în definirea taxei pe valoarea adăugată, care este numită un impozit indirect), însă apreciem că magistrații trebuie să folosească în mod corect aceste noțiuni.

Impozitele și taxele au însușiri comune care particularizează cerințele impuse contribuabilului, care trebuie să știe dacă și cât, când și cui trebuie să plătească, și aparatului administrativ fiscal al statului, care trebuie să știe cine, cât, când și dacă a achitat obligațiile fiscale.

Aceste aspecte sunt esențiale și pentru organele judiciare, sunt întrebări care, într-o anumită ordine, trebuie să își găsească răspunsuri fundamentate pe dispozițiile legale și susținute de documente legale ori confirmate prin alte mijloace de probă.

7 Ioan Talpoș, *Finanțele României*, Editura Sedona, Timișoara, 1995.

8 Mircea Ștefan Minea, *Despre constituționalitatea taxelor parafiscale în România*, lucrare prezentată la cel de-al treilea colocviu constituțional internațional *Curțile constituționale și doctrina. Un dialog posibil?*, Andorra, 1-3 septembrie 2011, pag. 1.

9 Doar cu titlu exemplificativ, Dan Drosu Șaguna, *Drept financiar și fiscal*, Editura Oscar Print, București, 1997, pag.330, Ioan Gliga, *Drept financiar*, Editura Humanitas, București, 1998, pag. 11-114.

10 Mircea Ștefan Minea, *Despre constituționalitatea taxelor parafiscale în România*, lucrare prezentată la cel de-al treilea colocviu constituțional internațional *Curțile constituționale și doctrina. Un dialog posibil?*, Andorra, 1-3 septembrie 2011, pag. 2.

Aceste elemente sunt:

- denumirea impozitului (de exemplu, impozitul pe profit sau taxa pe valoarea adăugată);
- subiectul impozitului (contribuabilul) (persoana obligată la plata obligației fiscale respective);
- suportatorul impozitului (persoana fizică sau juridică ale cărei venituri suportă acest impozit, în cazul impozitelor directe, chiar subiectul impozitului);
- obiectul impunerii (materia supusă impunerii, produsul care face obiectul cererii de prestări servicii);
- sursa impozitului;
- unitatea de impunere;
- cota impozitului;
- perioada fiscală supusă impozitării;
- termenul de plată.

Vom prezenta, în cele ce urmează, o clasificare a fraudelor fiscale, grupate pe categorii de obligații fiscale:

a) în cazul impozitului pe profit:

- reducerea bazei de impozitare, prin includerea pe costuri a unor cheltuieli, fără documente justificative sau bază legală (amenzi, penalități etc.);
- înregistrarea unor cheltuieli supradimensionate sau peste limita admisă de lege (amortizări, cheltuieli social-culturale, cheltuieli de deplasare, cheltuieli de protocol etc.);
- deducerea unor cheltuieli personale ale asociațiilor sau dobânzi la împrumuturi acordate de patroni propriei societăți;
- neînregistrarea integrală a veniturilor realizate, fie prin neîntocmirea documentelor de evidență primară, fie prin înscrisura în documente a unor prețuri de livrare sub cele practicate în mod real;
- transferul veniturilor impozabile la societăți nou-create în cadrul aceluiași grup, aflate în perioada de scutire de la plata impozitului pe profit, concomitent cu înregistrarea de pierderi de către societatea-mamă;
- determinarea impozitului pe profit prin aplicarea necorespunzătoare a prevederilor legale, în special în ceea ce privește reducerea impozitului aferent profitului reinvestit;
- necalcularea de către unele organizații nonprofit a impozitului aferent veniturilor rezultate din activități economice;
- neînregistrarea în contabilitate a diferențelor stabilite prin actele de control sau chiar a obligațiilor privind impozitul pe profit datorat.

b) în cazul taxei pe valoarea adăugată:

- aplicarea eronată a regimului deducerilor (deducerea taxei pe valoarea adăugată pe baza unor documente care nu au înscrisă taxa sau chiar deduceri fără documente sau cu documente nelegale, deduceri duble, ca urmare a înscrisurii repetate a unor facturi în jurnalele de cumpărări, deduceri pe baza unor documente aparținând altor societăți comerciale, deducerea taxei pe valoarea adăugată aferentă operațiunilor scutite fără drept de deducere etc.);
- necuprinderea unor operațiuni care intră în sfera taxei pe valoarea adăugată în baza de calcul a taxei sau necuprinderea în baza de calcul a taxei a tuturor facturilor;
- neevidențierea și nevirarea taxei pe valoarea adăugată aferentă avansurilor de la clienți;
- neînregistrarea ca plătitor la depășirea plafonului minim;
- sustragerea de la plata taxei pe valoarea adăugată aferentă importurilor de bunuri, prin prezentarea în vamă a unor acte fictive de donație, de la parteneri externi, în loc de acte de cumpărare, precum și neinclusiunea în deconturi a taxei pe valoarea adăugată de plată în vamă;
- emiterea de chitanțe fiscale și facturi cu taxă pe valoarea adăugată fără ca agentul economic să fie plătitor și fără să înregistreze și să vireze taxa pe valoarea adăugată;
- neutilizarea sau utilizarea defectuoasă a formularisticii tipizate, cu înregistrări incomplete în jurnale sau înregistrări repetate în jurnalele de cumpărare, facturi „pierdute”, amânarea întocmirii facturilor fiscale în scopul amânării plății taxei pe valoarea adăugată, recuprinderea în baza de calcul a tuturor elementelor din factură (ambalaje, cheltuieli de transport etc.);
- sustragerea de la plata taxei pe valoarea adăugată prin declararea unor importuri ca fiind temporare;
- cereri de rambursare nejustificate;
- „erori de calcul” etc., constituie doar câteva dintre metodele utilizate pentru fraudarea taxei pe valoarea adăugată.

c) în privința impozitului pe salarii:

- neimpozitarea tuturor sumelor plătite salariaților cu titlu de venituri salariale (diverse ajutoare în bani sau în natură, alte drepturi acordate în natură, prime, sume reprezentând participări la beneficiu, stimulente etc.);
- aplicarea incorectă a tabelelor de impozitare a drepturilor salariale;
- nereținerea și nevirarea impozitului pe salariu datorat pentru persoanele angajate pe bază de convenții civile sau pentru zilieri;
- necumularea, în vederea impozitării, a tuturor veniturilor salariale;
- neînregistrarea obligațiilor de plată a impozitului pe salarii;
- nerespectarea legislației privind stabilirea bazei de impozitare, cumul, scutirile și reducerile de impozit;
- impozitul pe venitul global, care a funcționat în perioada 2000-2004, a oferit, de asemenea, multiple posibilități de practicare a evaziunii fiscale legale, printre care:
 - necuprinderea în baza de impozitare, a tuturor veniturilor realizate, în special a celor pentru care impunerea se realiza pe baza declarației subiectului impozabil (de exemplu, venituri din chirii, venituri din activități independente);
 - identificarea unor modalități de generare de cheltuieli fictive cu salarizarea unor persoane, reușindu-se pe această cale plăți de natura dividendelor camuflate sub formă de drepturi salariale;
 - crearea unor facilități salariaților care să nu intre în sfera de impunere a impozitului pe venitul global, astfel încât să plătească la bugetul de stat un impozit mai mic;
 - obținerea de către salariați a unor statute care le conferă scutirea de la plata impozitului pe venitul global, cum ar fi: certificate de revoluționari, certificate de handicapați etc.

d) în ceea ce privește accizele:

- necuprinderea în baza de impozitare a tuturor sumelor impozabile;
- micșorarea bazei de impozitare prin subevaluarea produselor importate, în vamă, prin folosirea de documente duble;
- necalcularea accizelor aferente modificării concentrației alcoolice;
- neinclusiunea accizelor în prețul de vânzare al produselor pentru care se datorează accize;
- neevidențierea în contabilitate a obligației de plată a accizelor;
- sustragerea de la plata accizelor prin schimbarea denumirii produselor accizate și trecerea lor la produse neaccizate sau accizate cu cote reduse (pentru uleiuri minerale, alcool etc.).

e) în ceea ce privește celelalte impozite și taxe datorate bugetului de stat sau bugetelor locale:

- evidențierea în contabilitate a unor clădiri la valori inferioare celor reale;
- nedepunerea, la organele fiscale, a declarațiilor privind clădirile aflate în patrimoniu, a mijloacelor de transport aflate în posesie și a terenurilor deținute sau aflate în administrarea agenților economici;
- declararea unor date eronate, neactualizate sau nesincere în ceea ce privește impozitul pe clădiri, taxa asupra mijloacelor de transport, taxa pentru folosirea terenurilor proprietate de stat etc.;
- neconstituirea și nevirarea impozitului pe dividende, calcularea eronată a acestuia;
- nereținerea impozitului pe dividende aferent avansurilor acordate în cursul anului, care după realizarea profitului și aprobarea bilanțului au avut destinația de dividende;
- nedeclararea veniturilor realizate de persoanele fizice din diverse activități (meditații, venituri din închirieri, comercializarea de produse prin consignații etc.);
- încălcarea prevederilor legale privind modul de desfășurare și impozitare a activității de taximetrie auto de către persoanele autorizate să desfășoare astfel de activități, prin neprezentarea la organul fiscal pentru citirea aparatelor de taxat sau alterarea informațiilor furnizate de acestea etc.
- simularea unor exporturi;
- trecerea scriptică a operațiunilor prin mai multe firme; organizarea în asociere a acțiunilor frauduloase, prin implicarea mai multor firme dispersate în teritoriu, aparent fără legătură între ele;
- întocmirea de documente care îndeplinesc doar formal cerințele legale, urmate de transferuri bancare prin care simulează stingerea obligațiilor fictive între parteneri.

„Art. 3 - 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.”

√ **Subiectul activ** al infracțiunii poate fi orice persoană fizică îndeplinind condițiile pentru a răspunde penal și având calitatea de contribuabil.

√ **Subiectul pasiv** al infracțiunilor fiscale îl reprezintă statul, precum și organele de control competente care au dispus refacerea documentelor distruse (organele inspecției fiscale, organele vamale, organele poliției judiciare, organele de cercetare penală).

√ **Latura obiectivă**

Elementul material prin care se realizează infracțiunea constă într-o inacțiune, respectiv fapta de a nu reface documentele de evidență contabilă distruse, obligație care rezultă din documentul de control. Este greu să se probeze că documentele au fost distruse, și nu pierdute, sustrase, ascunse prin cesionarea părților sociale ori a acțiunilor, urmată de predarea arhivei la persoane neidentificabile, situații când această prevedere devine inaplicabilă în practică, jurisprudența internă fiind, de altfel, săracă în privința acestei infracțiuni.

În ceea ce privește condiția privind termenul, acesta nu este determinat prin lege, trebuie prevăzut în actul de control și trebuie să fie unul rezonabil. Dacă trece acest termen și documentele nu au fost refăcute, infracțiunea se va consuma la împlinirea termenului.

√ **Latura subiectivă**

Sub aspectul laturii subiective, trebuie precizat că, spre deosebire de forma legii înainte de modificarea acesteia prin OUG 50/2010, care presupunea vinovăția doar sub forma intenției, în actuala reglementare, fapta poate fi săvârșită „cu intenție sau din culpă”, atitudinea psihică fiind analizată în deplină corelație cu posibilitatea obiectivă de refacere a documentelor de evidență contabilă.

„Art. 4 - 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.”

√ **Subiectul activ** al infracțiunii poate fi orice persoana fizică îndeplinind condițiile pentru a răspunde penal; odată cu acest articol, legiuitorul începe să își arate inconsecvența, deoarece, dacă la infracțiunea de la art. 3 folosea termenul de „contribuabil” pentru a descrie subiectul activ, acum folosește sintagma, pe care o apreciem nefericită, „persoană”, ce poate crea confuzii, deoarece, pe de o parte, în actualul Cod Penal avem consacrată atât răspunderea penală a persoanei fizice, cât și cea a persoanei juridice, iar pe altă parte nu trebuie să avem în vedere orice persoană, ci una dintre acele persoane care, potrivit legii, poate reprezenta legal societatea, în sarcina acesteia căzând obligația de a prezenta documentele legale organelor de control.

√ **Latura obiectivă**

Elementul material prin care se realizează infracțiunea constă în refuzul nejustificat al unei persoane de a prezenta organelor competente documentele legale și bunurile din patrimoniu, în scopul împiedicării verificărilor financiare, fiscale sau vamale.

La modul cel mai simplist, elementul material al acestei infracțiuni este realizat prin refuzul nejustificat de a prezenta organelor de control actele societății, aceasta fiind făcută în scopul sustragerii de la plata obligațiilor fiscale, cum ar fi, de exemplu, refuzul prezentării actelor societății pentru a nu descoperi emiterea a 17 facturi fiscale fără înregistrarea acestora în evidențele contabile ale societății.¹¹

¹¹ Decizia penală nr. 161 din 2008, Curtea de Apel Iași, baza de date Jurindex.

Refuzul nejustificat nu poate fi însă prezumat. Într-o speță¹² s-a argumentat că la dosarul de urmărire penală se regăsesc cele trei invitații transmise administratorului societății, care poartă o semnătură de primire fără să fie indicată identitatea persoanei care a primit somațiile, inculpatul menționând că nu a fost încunoștințat despre vreun control de către funcționarii statului, neputându-se stabili, dincolo de orice dubiu, că acesta, într-adevăr, a primit acele somații emise de către Garda Financiară. Inculpatul a mai precizat că refuzul său de a prezenta aceste documente nu era nejustificat, deoarece acestea se aflau în autoturismul său care a fost incendiat, cu acel prilej făcând referiri și în ceea ce privește documentele care se aflau în autoturism, însă organele de urmărire penală nu au verificat aceste aspecte, prezumând că neprezentarea documentelor contabile s-a datorat relei-credințe a inculpatului, refuzul nejustificat neputând fi prezumat.

Textul inițial de incriminare a fost modificat de O.U.G. nr. 54/2010, în sensul eliminării sintagmei „după ce a fost somată de trei ori” cu formularea „în termen de cel mult 15 zile de la somație”, aspect pe care îl apreciem ca fiind pozitiv, deoarece reglementarea inițială crea numeroase dificultăți în practică.

Vom exemplifica printr-o altă decizie de speță¹³, în care instanța a reținut că în cauză se impune schimbarea încadrării juridice a acestei fapte, din infracțiunea prevăzută de art. 4 din Legea nr. 241/2005, în infracțiunea prevăzută de art. 4 din Legea nr. 241/2005, cu aplicarea art. 13 C. pen., cu motivarea că textul art. 4 al legii în reglementarea anterioară OUG nr. 54/2010 este mai favorabil inculpatului din perspectiva condițiilor de incriminare, fapta constituind infracțiune doar dacă inculpatul refuză nejustificat, după trei somații, să prezinte documentele legale ale societății, în scopul împiedicării verificărilor financiare.

În actul de sesizare al instanței s-a reținut că inculpatul ar fi fost invitat în patru rânduri să prezinte spre control actele financiar-contabile ale societății și că acesta nu a dat curs invitațiilor din 27 august 2009, cu confirmarea din 28 august 2009, din 2 septembrie 2009, cu confirmarea din 9 septembrie 2009, din 16 septembrie 2009, cu confirmarea din 17 septembrie 2009 și din 6 octombrie 2009, cu confirmarea din 7 octombrie 2009. Din copia confirmărilor de primire atașate dosarului de urmărire penală rezultă însă că invitațiile au fost expediate pe numele societății or, începând din 19 martie 2009, inculpatul nu a mai avut nicio calitate în această societate și nu putea nici măcar să primească o corespondență adresată acesteia, astfel că nu avea obligația de a se prezenta la organele fiscale. Această obligație a revenit administratorului societății de la acel moment, cesiunea societății către această persoană fiind înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului de pe lângă tribunalul competent pentru opozabilitate conform Mențiunii din 24 martie 2009.

Instanța a respins argumentarea procurorului în sensul că inculpatul avea obligația de a prezenta documentele contabile ale societății chiar dacă nu mai era administratorul firmei, întrucât nu predase efectiv aceste documente noului administrator, iar verificările priveau perioada de timp în care inculpatul fusese administrator, deoarece solicitarea la care se face referire nu era adresată inculpatului, iar acesta nu a mai avut de ce să răspundă în numele societății. În plus, așa cum s-a menționat la punctul 2 al actului adițional la actul de cesiune, noul administrator prelua „activul și pasivul, împreună cu documentele financiar-contabile și ștampila societății”.

Prin raportare la aceste aspecte, instanța a reținut că nu se poate angaja răspunderea penală a inculpatului pentru infracțiunea prevăzută de art. 4 din Legea nr. 241/2005, cu aplicarea art. 13 C. pen., deoarece, potrivit jurisprudenței instanțelor interne, pentru a reține vinovăția unei persoane din perspectiva art. 4 al Legii nr. 241/2005 este necesar nu numai ca cele trei somații să-i fie adresate și comunicate legal, dar și ca acestea să ajungă la cunoștința persoanei convocate anterior datei la care i se cere să prezinte documentele solicitate, pentru a îndeplini condițiile unei „notificări”, unei comunicări corecte din punct de vedere juridic (au mai fost invocate, în același sens, Deciziile penale nr. 264 din 9 aprilie 2009 și nr. 332 din 7 mai 2009 ale Curții de Apel Bacău, Decizia penală nr. 102 din 17 februarie 2009 a Înaltei Curți de Casație și Justiție). Or, organele de urmărire penală nu au atașat dosarului cauzei copia invitațiilor la care fac trimitere dovezile de expediție pentru a putea fi verificată concordanța dintre numele persoanelor invitate, ce anume acte erau solicitate și dacă exista posibilitatea legală de a fi prezentate.

12 Decizia penală nr. 1049 din 2013, ICCJ, secția penală, forma completă aici: <http://www.scj.ro/1093/Detailii-jurisprudenta?customQuery%5B0%5D.Key=id&customQuery%5B0%5D.Value=99017>.

13 Decizia penală nr. 1049 din 2013, ICCJ, secția penală, forma completă aici: <http://www.scj.ro/1093/Detailii-jurisprudenta?customQuery%5B0%5D.Key=id&customQuery%5B0%5D.Value=99017>.

Într-o altă speță, în vederea desfășurării inspecției fiscale, administratorul societății a fost invitat la sediul Direcției Generale a Finanțelor Publice, invitațiile transmise atât la sediul firmei, cât și la domiciliul administratorului fiind returnate la serviciul poștal pe motiv că nu a identificat destinatarul.

Echipa de inspecție fiscală s-a deplasat în ziua ulterioară la sediul social și a constatat că proprietarul spațiului este o altă persoană, iar societatea în cauză nu a folosit niciodată acest spațiu ca sediu al ei.

Astfel, organele de control nu au reușit să intre în posesia evidenței contabile a societății, nu s-au putut verifica modul de calcul, declarare și virare a TVA de plată datorată existente la dosarul fiscal aflat în arhiva organului fiscal teritorial și a celor din fișa agentului economic din baza de date a Administrației Finanțelor Publice. Această conduită ilicită a administratorului societății și asociat unic a fost apreciată ca întrunind elementele constitutive ale infracțiunilor prevăzute și pedepsite de art. 4, art. 9 lit. b și lit. f din Legea 241/2005 în concurs.¹⁴

Refuzul de a prezenta documentele societății trebuie să fie nejustificat, instanța fiind datoare să analizeze dacă motivele invocate reprezintă sau nu o justificare acceptabilă din punct de vedere legal a refuzului.

Astfel, într-o cauză soluționată de Curtea de Apel Galați¹⁵, persoana trimisă în judecată a invocat faptul că în perioada în care i-au fost trimise invitațiile de către organele fiscale se afla în Spania, fapt care rezultă din contractul de muncă deus la dosar, sediul societății nu mai era la adresa indicată, întrucât a vândut imobilul, astfel că invitațiile nu i-au parvenit, fiind astfel în imposibilitate obiectivă de a-și îndeplini sarcinile de administrator.

Instanța a respins aceste apărări argumentând că din nicio probă nu rezultă că schimbarea sediului a fost declarată organelor fiscale, așa cum impun dispozițiile legale, iar faptul că în perioada în care s-au emis invitațiile de către Garda Financiară se afla în străinătate, de asemenea nu îl absolvă de răspundere, ținând seama că a fost înștiințat de tatăl său de cererea organelor fiscale și că, din contractul de muncă deus la dosar, rezultă că angajarea în Spania a avut caracter temporar, pentru o perioadă de 6 luni, începând din aprilie 2007, cu o perioadă de probă de o lună, iar inculpatul nu a dovedit că acest contract s-a executat până la momentul încetării, astfel încât în momentul emiterii invitațiilor din luna august 2007 exista probabilitatea să fie în țară și cu bună știință nu a răspuns cererii organului financiar de a se prezenta la sediu cu documentele societății.

Această infracțiune este una de pericol, și nu de rezultat, ceea ce înseamnă că aceasta nu poate fi generatoare de prejudicii materiale, astfel încât o eventuală solicitare de acordare de despăgubiri pentru prejudiciul cauzat statului român, prin ANAF, nu poate fi admisă decât în măsura în care sunt în concurs și infracțiuni de evaziune cauzatoare de prejudiciu.

√ **Latura subiectivă**

Forma de vinovăție cu care se săvârșește această infracțiune este intenția directă, deoarece făptuitorul acționează cu un scop anume determinat.

„Art. 5 - 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.”

√ **Latura obiectivă**

Elementul material al infracțiunii constă în împiedicarea, sub orice formă, a organelor competente de a intra, în condițiile legii, în sedii, incinte ori pe terenuri, în scopul efectuării verificărilor financiare, fiscale sau vamale.

De regulă, pentru buna desfășurare a relațiilor autoritate-contribuabil, se prezumă buna-credință a părților bazată pe relația de parteneriat existentă între stat și adresant. Din acest motiv, legea a instituit drepturi și obligații de ambele părți, printre acestea numărându-se obligația contribuabililor de a permite accesul autorităților în locurile unde se desfășoară ori s-au desfășurat activități supuse controlului financiar, fiscal sau vamal.

¹⁴ Decizia penală nr. 285 din 2009, Curtea de Apel Iași, Secția penală, baza de date Jurindex.

¹⁵ Decizia penală nr. 793 din 2009, Curtea de Apel Galați, baza de date Jurindex.

Nu are niciun fel de relevanță dacă împiedicarea este făcută de contribuabilul supus controlului sau de către o altă persoană, textul de lege cerând numai o acțiune de împiedicare, fără să precizeze de cine trebuie să fie executată; credem însă că acea persoană nu poate fi străină de societatea comercială unde urmează să se desfășoare verificările, întrucât un terț care nu s-ar afla în relații cu aceasta nu ar putea acționa cu forma de vinovăție cerută de lege pentru această infracțiune.

De asemenea, nu are importanță pentru existența infracțiunii modalitatea în care s-a realizat infracțiunea prevăzută de art. 5 din Legea nr. 241/2005. Această împiedicare se poate face în orice mod, printr-o acțiune sau inacțiune, care are drept urmare imposibilitatea organelor abilitate de a pătrunde în sediul, incinta sau terenul care fac obiectul controlului.

√ **Latura subiectivă**

Forma de vinovăție cu care se săvârșește această infracțiune este intenția directă, ca și la infracțiunea de la art. 4.

„Art. 6 - 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.”

*Prin decizia pronunțată în ședința din 7 mai 2015, Curtea Constituțională, cu majoritate de voturi, a admis excepția de neconstituționalitate și a constatat că dispozițiile art. 6 din Legea nr. 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale sunt neconstituționale, **decizie necunoscută autorilor la data redactării prezentului ghid.***

√ **Subiectul activ** este calificat, el fiind contribuabilul care are obligația legală de a reține la sursă impozitele și contribuțiile datorate.

√ **Subiectul pasiv** este reprezentat de instituțiile care au ca obiect de activitate colectarea sumelor de bani din care se alcătuiește bugetul general consolidat, deoarece prin fapta subiectului activ se încalcă regulile privind acest buget. În subsidiar, subiect pasiv poate fi persoana fizică sau persoanele care ar putea suferi un prejudiciu ca urmare a nevirării sumelor prevăzute în textul de lege.

√ **Latura obiectivă**

Elementul material al infracțiunii se prezintă sub forma unei inacțiuni care constă în nedepunerea sumelor reprezentând impozite sau contribuții cu reținere la sursă. Trebuie reținut faptul că inacțiunea trebuie precedată de o reținere a sumelor prevăzute de lege. Cât privește termenul de 30 de zile, acesta începe să curgă din momentul reținerii sumelor respective.

Textul de incriminare instituie obligația administratorului societății comerciale ca, după reținerea/perceperea sumelor cu reținere la sursă, în termen de 30 de zile, să dispună virarea acestora către bugetele de stat. Ca urmare, simpla trecere a termenului prevăzut de lege neurmată de virarea sumelor către bugetele de stat, întrunește elementele constitutive ale infracțiunii prevăzute de art. 6 din Legea nr. 241/2005.¹⁶

Într-o decizie de speță¹⁷, analizând elementele constitutive ale infracțiunii, instanța a arătat că, având în vedere numărul mare de luni pentru care nu s-a efectuat plata către bugetul general consolidat a sumelor reprezentând impozite și contribuții cu reținere la sursă, precum și prevederile art. 58 C. fisc., potrivit cărora plătitorii de salarii și de venituri asimilate salariilor au obligația de a calcula și de a reține impozitul aferent veniturilor fiecărei luni la data efectuării plății acestor venituri, precum și de a-l vira la bugetul de stat până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei pentru care se plătesc aceste venituri, coroborate cu dispozițiile art. 28 și art. 29 din Legea nr. 19/2000 privind sistemul public de pensii și alte drepturi de asigurări sociale, potrivit cărora contribuția individuală de asigurări sociale se calculează, se reține și se virează lunar de către angajator, dar nu mai târziu de data de 20 a lunii următoare celei pentru care se datorează plata, rezultând astfel că scadența virării sumelor reprezentând impozite și contribuții cu reținere la sursă o reprezintă/este cel

¹⁶ Decizia penală nr. 910/R/2012, Curtea de Apel București, Secția a II-a penală, Buletinul Curților de Apel, baza de date Legalis.

¹⁷ Decizia penală nr. 464/R/2011, Curtea de Apel București, Secția a II-a penală, citată în N. Cristuș, *Evaziune fiscală și spălare de bani*, Editura Hamangiu, Ed. a treia, pag. 87 și urm.

mai târziu data de 25 a lunii următoare celei pentru care se datorează drepturile salariale, nevărsarea sumelor datorate la această scadență nereprezentând/neconstituind infracțiune decât după trecerea unui termen de 30 de zile de la această dată, în cauză sunt aplicabile dispozițiile art. 41 alin. (2) C. pen., fiind în prezența infracțiunii prevăzute de art. 6 din Legea nr. 241/2005 privind prevenirea și combaterea evaziunii fiscale în formă continuată, infracțiunea consumându-se începând cu a 31-a zi pentru datoriile corespunzătoare fiecărei luni.

Elementul material al laturii obiective a constat în acțiunea inculpatului de reținere în documentele financiar-contabile a sumelor datorate de angajați la bugetul de stat, urmată de inacțiunea acestuia, care a constat în nedepunerea sumelor reprezentând impozite sau contribuții cu reținere la sursă până la împlinirea celor 30 de zile. Urmarea imediată a constat în crearea unei stări de pericol pentru activitățile pe care le desfășoară instituțiile abilitate având ca atribuții colectarea sumelor de bani din care se alcătuiește bugetul general consolidat. Legătura de cauzalitate între acțiunea făptuitorului și rezultatul produs a rezultat din însăși materialitatea faptelor.

Într-o altă speță s-a reținut că, pe parcursul unei lungi perioade, respectiv 4 ani, în calitate de administrator al societății, persoana trimisă în judecată a întocmit actele de contabilitate primară, însă a omis să le predea contabilului firmei pentru ca acesta să întocmească bilanța și bilanțurile contabile, ceea ce a dus la nedepunerea acestor bilanțe și bilanțuri contabile la organele fiscale, la termenele legale, ceea ce a cauzat neplata taxelor și impozitelor legale către bugetul de stat, respectiv a reținut, nu a vărsat, cu intenție, în termenul legal (cel mult 30 zile de la scadență) sumele reprezentând impozite sau contribuții cu reținere la sursă (impozitul pe salarii reținut de la angajați, contribuția reținută de la asigurați, contribuția datorată bugetului asigurărilor pentru șomaj) și a utilizat în alte scopuri aceste sume. De asemenea, nu a virat sumele la fondul contribuției asigurărilor sociale de sănătate. În aceeași perioadă, inculpatul a omis să efectueze înregistrările în contabilitate, având drept consecință denaturarea veniturilor, cheltuielilor, rezultatelor financiare, precum și a elementelor de activ și pasiv care se reflectă în bilanț, această activitate realizând elementele constitutive ale infracțiunilor de stopaj la sursă prevăzute de art. 6 și de evaziune fiscală în modalitatea prevăzută de art. 9 al 1 lit. b din Legea 241/2005, cu aplicarea art. 41 alin. 2 Cod penal.¹⁸

Contribuțiile și reținerile la sursă trebuie să fie expres prevăzute de lege, respectiv să existe consacrarea legală a plății acestora. Astfel, o societate comercială care desfășoară activitate de valorificare a deșeurilor feroase și neferoase datorează, conform art. 8 al. 1 lit. a din Legea nr. 73/2000, pentru activitatea desfășurată o cotă de 3%, care constituie o contribuție în sensul art. 6 din Legea nr. 241/2005 și care se reține prin stopaj la sursă, iar neplata acestor sume reprezintă elementul material al infracțiunii prevăzute de art. 6 din Legea nr. 241 din 2005.¹⁹

Într-o decizie de speță foarte interesantă²⁰, Curtea de Apel Târgu-Mureș a analizat apărarea inculpatului, care a susținut că neplata contribuțiilor la plata asigurărilor sociale ar fi incriminată doar ca o contravenție de către alte acte normative, neputând fi sancționată în același timp ca infracțiune.

Instanța a subliniat, preliminar, că principiul legalității incriminării și pedepsei, consacrat de art. 7 par. 1 din Convenția europeană asupra drepturilor omului și a libertăților fundamentale, impune, între altele, ca legea să definească în mod clar infracțiunile și pedepsele, iar termenul de „lege” înglobează dreptul atât de origine legislativă, cât și jurisprudențială și implică o serie de condiții de natură calitativă, între care cele ale accesibilității și previzibilității. Cum a statuat Curtea Europeană a Drepturilor Omului, semnificația noțiunii de previzibilitate depinde într-o mare măsură de conținutul textului de care este vorba, de domeniul pe care îl acoperă, precum și de numărul și calitatea destinatarilor lui (Dragotoniu și Militaru-Pidhorni împotriva României, Groppera Radio AG și alții împotriva Elveției), iar previzibilitatea legii nu se opune ideii ca persoana interesată să fie nevoită să recurgă la o bună consiliere pentru a evalua, la un nivel rezonabil, consecințele care ar putea decurge dintr-o anumită acțiune ori inacțiune a sa.

Totodată, principiul legalității incriminării și pedepsei nu se opune ca o anumită acțiune sau omisiune să fie calificată și sancționată, într-un anumit sistem de drept, concomitent atât ca faptă de natură infracțională, cât și ca faptă de natură administrativă, contravențională, pentru conduite care sunt în mod esențial aceleași, nefiind exclusă incriminarea lor atât pe tărâmul dreptului penal, cât și al celui contravențional, iar această dublă incriminare nu se

18 Decizia penală nr. 328 din 2009, Curtea de Apel Brașov, Secția penală, baza de date Jurindex.

19 Decizia penală nr. 817 din 2009, Curtea de Apel Galați, Secția penală, baza de date Jurindex.

20 Decizia nr. 35 din 2012, Curtea de Apel Tg. Mureș, Secția penală și pentru cauze cu minori și de familie, Buletinul Curților de Apel, baza de date Legalis.

confundă cu operațiunea ulterioară - aceea a sancționării, când, într-adevăr, principiul *ne bis in idem* exclude dubla sancțiune pentru același fapt.

Instanța de recurs a reținut că art. 6 din Legea nr. 241/2005 este redactat într-o manieră care nu creează confuzii destinatarilor săi asupra întinderii laturii obiective a infracțiunii sau certitudinea că numai anumite categorii de contribuții și impozite cu reținere la sursă ar putea să constituie obiectul material al infracțiunii, textul de lege fiind previzibil, iar termenii lui și interpretările oferite de jurisprudență dezvăluie fără dificultate că este realizat elementul material al laturii obiective al infracțiunii de stopaj la sursă atunci când sunt reținute și nu sunt vărsate, în cel mult 30 de zile de la scadență, contribuția salariaților la asigurările sociale, contribuția angajaților pentru asigurări sociale de sănătate, contribuția personalului la fondul de șomaj și impozitul pe veniturile din salarii, acțiuni și omisiuni care au fost efectuate de inculpatul P. I., în prezenta cauză persoana judecată în cauza pendinte și pentru care nu a fost sancționat definitiv într-o procedură contravențională. Prevederea, în diferite legi speciale, a reținerii și nevărsării anumitor categorii de contribuții și impozite care se rețin la sursă ca fiind contravenții nu limitează obiectul material și latura obiectivă a infracțiunii de stopaj la sursă doar la acele contribuții și impozite care nu sunt enumerate în textele contravenționale, cu atât mai mult cu cât art. 219 alin. (1) lit. p) din Codul de procedură fiscală stipulează expres că reținerea și nevărsarea în totalitate, de către plătitorii obligațiilor fiscale, a sumelor reprezentând impozite și contribuții cu reținere la sursă reprezintă contravenție dacă nu sunt săvârșite în astfel de condiții încât, potrivit legii, să fie considerate infracțiuni.

√ **Latura subiectivă**

Deși este vorba despre o infracțiune care se săvârșește prin omisiune, forma de vinovăție este doar intenția, aspect cerut expres de textul de incriminare; pentru stabilirea acestui element se are în vedere analiza situației economice a societății, respectiv dacă aceasta avea posibilitatea vărsării acestor impozite și contribuții sau dacă, dimpotrivă, situația ei financiară era dificilă și s-a aflat în imposibilitate de a le achita, împrejurare care exclude forma de vinovăție cerută de lege.

Menționarea intenției în art. 6 din Legea nr. 241/2005 are rolul de a stabili că, prin excepție de la regula instituită în art. 19 alin. (3) C. pen., anterior (art. 16 din Noul Cod penal), în acest caz, nevărsarea sumelor reprezentând impozite sau contribuții cu reținere la sursă se sancționează doar dacă s-a săvârșit cu intenție, nu și din culpă. Din redactarea textului nu rezultă că se sancționează doar săvârșirea faptei cu intenție directă, ci cu intenție, incluzând ambele forme (directă și eventuală), nefiind permis ca în situația în care legea, sub acest aspect, nu distinge, pe cale de interpretare să fie exclusă intenția indirectă.²¹

Existența disponibilului bănesc rezultat din desfășurarea de activități comerciale cu mai multe societăți comerciale și direcționat în scopuri personale, nu pentru plata contribuțiilor cu reținere la sursă, face dovada existenței intenției directe de a comite infracțiunea prevăzută de art. 6 din Legea nr. 241/2005.²² Într-o altă cauză, instanța caracterizează conduita inculpatului de a folosi disponibilități financiare considerabile (încasări exclusiv prin casă a unor sume de peste 140 000 de lei, din care peste 130 000 de lei încasări de la clienți), care au fost folosite în alte scopuri decât pentru plata obligațiilor bugetare ca fiind dovada relei sale credințe.²³

Dimpotrivă, în altă cauză, instanța a reținut că lipsește intenția ca element al laturii subiective, atunci când sumele care ar fi trebuit reținute nu au intrat în patrimoniul societății, deoarece aceasta era deja în incapacitate de plată datorită unor debite neîncasate, iar inculpatul a declarat că banii pentru plata angajaților nu au provenit din activitatea societății sale ci au fost aduși în societate din veniturile proprii pentru a-și putea plăti salariații, aspecte confirmate de angajații care au fost audiați ca martori în cauză.²⁴

„Art. 7 - (1) 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 timbrelor, banderolelor ori formularelor tipizate, utilizate în domeniul fiscal, cu regim special.”

21 Decizia penală nr. 464/R/2011, Curtea de Apel București, Secția a II-a penală, decizie rezumată de N. Cristuș, *Evaziune fiscală și spălare de bani*, Editura Hamangiu, Ed. a treia, pag. 87 și urm.

22 Decizia nr. 141/2014, ICCJ, Secția penală, forma integrală aici: <http://legeaz.net/spete-penal-iccj-2014/decizia-141-2014>.

23 Decizia nr. 910/R/2012, Curtea de Apel București, Secția a II-a penală, Buletinul Curților de Apel, baza de date Legalis.

24 Decizia penală 549/2010, Curtea de Apel Oradea, Secția penală și pentru cauze de minori, Buletinul Curților de Apel, baza de date Legalis.

√ **Subiectul activ** poate fi, în principiu, orice persoană fizică având capacitate penală, întrucât cerințele legii nu se referă la vreo calitate specială a făptuitorului.

Obiectul material este reprezentat de timbrele, banderolele și formularele tipizate cu regim special.

√ **Latura obiectivă**

Elementul material al infracțiunii prevăzute în art. 7 alin. (1) se realizează fie printr-o acțiune de deținere, fie printr-o acțiune de punere în circulație a timbrelor, banderolelor, precum și a formularelor tipizate cu regim special; dacă o persoană deține și pune în circulație astfel de obiecte, vom avea o singură infracțiune, și nu două, așa cum se prevede și în cazul infracțiunilor de trafic de persoane (cum ar fi, bunăoară, infracțiunea prevăzută de art. 12 din Legea nr. 678/2000).

Modalitatea alternativă a deținerii a fost adăugată recent, prin OUG nr. 54/2010, și semnifică acțiunea de a deține, fără drept, timbre, banderole, precum și formulare tipizate cu regim special.

Punerea în circulație este operațiunea prin care timbrele, banderolele ori formularele tipizate cu regim special sunt introduse în circuitul financiar și fiscal.

Urmarea imediată constă în crearea unui pericol pentru circuitul financiar și fiscal prin deținerea și punerea în circulație a timbrelor, banderolelor și a formularelor tipizate cu regim special.

Legătura de cauzalitate între acțiunea făptuitorului și rezultatul produs rezultă din însăși materialitatea faptelor.

√ **Latura subiectivă** se poate prezenta sub aspectul vinovăției, atât sub forma intenției directe, cât și sub forma intenției indirecte.

√ **Forme. Modalități. Sancțiuni**

Consumarea infracțiunii are loc în momentul deținerii sau punerii în circulație a timbrelor, banderolelor ori a formularelor tipizate.

Infracțiunea prevăzută de art.7 alin.(1) cunoaște două modalități alternative care în plan faptic se pot înfățișa diversificat: deținere, ascundere, vânzare, punere la dispoziție, răspândire etc.

„Art. 7 - (2) 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.”

√ **Subiectul activ** al infracțiunii poate fi orice persoană fizică îndeplinind condițiile pentru a răspunde penal. Legea nu prevede în sarcina subiectului activ nicio cerință specială, fiind suficient ca acesta să știe că timbrele, banderolele ori formularele tipizate cu regim special deținute sau puse în circulație sunt false ori că a tipărit asemenea elemente.

√ **Latura obiectivă**

Elementul material prin care se realizează infracțiunea constă în trei acțiuni alternative.

Prima acțiune este reprezentată de tipărirea de timbre, banderole ori formulare tipizate cu regim special falsificate. Considerăm că sunt îndeplinite elementele constitutive ale acestei infracțiuni și în ipoteza în care un angajat al Imprimeriei Naționale, instituție abilitată să tipărească asemenea produse, tipărește un număr mai mare de timbre, banderole sau tipizate cu regim special decât fuseseră comandate, surplusul reținându-l la sine.

A doua acțiune este aceea de deținere de timbre, banderole sau tipizate falsificate.

A treia modalitate este de punere în circulație a timbrelor, banderolelor sau tipizatelor falsificate, fiind întrunite elementele constitutive dacă din probele administrare reiese că inculpatul este cel care a pus la dispoziție martorilor care s-au ocupat de ambalarea țișărilor timbre utilizate în domeniul fiscal, despre care rapoartele de constatare tehnico-științifică au stabilit că sunt false.²⁵

Tot în practică s-a reținut că expertiza efectuată în cauză a concluzionat că banderolele sunt false, iar fapta inculpatului de a le pune în circulație prin cele patru livrări efectuate către două societăți comerciale de băuturi alcoolice cu banderole falsificate întrunește elementele constitutive ale infracțiunii de evaziune fiscală prevăzută de art. 7 alin. (2) din Legea nr. 241/2005, cu aplicarea art. 41 alin. (2) și art. 42 C. pen.²⁶

√ **Latura subiectivă** se poate prezenta, sub aspectul vinovăției, sub forma intenției directe.

„Art. 8 - (1) 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.

(2) Constituie infracțiune și se pedepsește cu închisoare de la 5 ani la 15 ani și interzicerea unor drepturi asocierea în vederea săvârșirii faptei prevăzute la alin. (1).

(3) Tentativa faptelor prevăzute la alin. (1) și (2) se pedepsește.”

Se restituie sau se rambursează, la cererea debitorului, următoarele sume: cele plătite fără existența unui titlu de creanță, cele plătite în plus față de obligația fiscală, cele plătite ca urmare a unei erori de calcul, cele plătite ca urmare a aplicării eronate a prevederilor legale, cele de rambursat de la bugetul de stat, cele stabilite prin hotărâri ale organelor judiciare sau alte organe competente potrivit legii.

Prin compensare se sting creanțele administrate de Ministerul Economiei și Finanțelor cu creanțele debitorului reprezentând sume de rambursat sau de restituit de la buget, până la concurența celei mai mici sume, când ambele părți dobândesc reciproc atât calitatea de creditor, cât și pe cea de debitor, dacă legea nu prevede altfel.

√ **Obiectul infracțiunii**

Obiectul juridic este constituit din relațiile sociale referitoare la circuitul financiar și fiscal și protejarea bugetului general consolidat, a căror naștere și dezvoltare este condiționată de o comportare cinstită a contribuabililor în procedurile de rambursare, compensare sau restituire a diferitelor sume de la bugetul general consolidat.

Obiectul material lipsește în cazul acestei infracțiuni²⁷, sumele de bani obținute nelegal ca urmare a stabilirii greșite a impozitelor, taxelor sau contribuțiilor reprezentând rezultatul infracțiunii.

√ **Subiectul infracțiunii**

Subiectul activ al acestei infracțiuni este calificat, fiind vorba întotdeauna de un contribuabilul care stabilește cu rea-credință că are de rambursat, restituit sau compensat anumite sume de bani.

Subiectul pasiv este statul, reprezentat de organele fiscale induse în eroare și prejudiciate prin rambursarea, restituirea sau compensarea nelegală a anumitor sume de bani.

²⁵ Decizia penală nr. 1066/2010, ÎCCJ, Secția penală, forma completă aici: <http://www.scj.ro/1093/Detaili-jurisprudenta?customQuery%5B0%5D.Key=id&customQuery%5B0%5D.Value=52608>.

²⁶ Decizia penală nr. 1071 din 2013, ÎCCJ, Secția penală, forma completă aici: <http://www.scj.ro/1093/Detaili-jurisprudenta?customQuery%5B0%5D.Key=id&customQuery%5B0%5D.Value=102723>.

²⁷ Tribunalul Vrancea, decizia penală nr. 216/2009, în baza de date Jurindex.

√ **Latura obiectivă**

Elementul material este constituit dintr-o acțiune, respectiv stabilirea impozitelor, taxelor sau a contribuțiilor la bugetul general consolidat.

Pentru existența acestei infracțiuni este necesar ca stabilirea impozitelor, taxelor sau contribuțiilor să fie făcută cu rea-credință.

Se observă, din dispozițiile de mai sus, că această infracțiune este însoțită, de regulă, de infracțiuni de evaziune fiscală sau de infracțiuni falsuri în înscrisuri sau fals în contabilitate, acestea constituind mijlocul de realizare a infracțiunii scop, respectiv determinarea sumei taxei, impozitului sau contribuției și, implicit, obținerea nelegală de sume de bani de la bugetul general consolidat.

Într-o speță²⁸ s-a decis că înregistrările în mod repetat în evidența contabilă a unei societăți de aprovizionări pe bază de facturi fiscale, ca fiind efectuate de la societăți care figurează la Oficiul Registrului Comerțului ca plătitoare de TVA, operațiuni care, în realitate, nu au avut loc, având ca scop atât crearea de proveniență pentru mărfurile comercializate, cât și diminuarea de plată la bugetul statului, urmărind totodată sustragerea de la plata obligațiilor fiscale datorate bugetului consolidat al statului, întrunesc elementele constitutive atât ale infracțiunii prevăzute de art. 8 alin.1, cât și ale infracțiunii prevăzute de art. 9 alin. (1) lit. b) din Legea nr. 241/2005.

Cu privire la succesiunea de legi, tot în practica judiciară s-a arătat că²⁹ încercarea de a obține fără drept sume de bani cu titlu de rambursare a taxei pe valoarea adăugată, pe baza efectuării de operațiuni frauduloase în evidența contabilă a unei societăți, săvârșită înainte de intrarea în vigoare a dispozițiilor art. 8 din Legea nr. 241/2005, întrunește elementele constitutive ale tentativei la infracțiunea de înșelăciune. Incriminarea distinctă a faptei, prin dispozițiile art. 8 din Legea nr. 241/2005 - legea specială pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale - nu conduce la concluzia că până la momentul intrării în vigoare a dispozițiilor art. 8 din Legea nr. 241/2005 fapta nu era prevăzută de legea penală, în raport cu conținutul Codului penal, ci la concluzia că faptelor săvârșite până la momentul menționat le sunt aplicabile dispozițiile Codului penal.

Urmarea imediată constă în obținerea nelegală a unor sume de bani de la bugetul general consolidat, cu titlu de rambursări, restituiri sau compensări, prin aceasta realizându-se o prejudiciere a statului.

Legătura de cauzalitate între acțiunea care formează elementul material și rezultatul produs trebuie demonstrată, infracțiunea fiind una de rezultat.

√ **Latura subiectivă**

Forma de vinovăție cu care se săvârșește această infracțiune este intenția directă.

Consumarea infracțiunii are loc în momentul producerii rezultatului arătat în norma de incriminare, respectiv în momentul obținerii nelegală a unor sume de bani de la bugetul general consolidat.

În ceea ce privește incriminarea tentativei, atât în modalitatea de la alineatul 1, cât și în cea de la alineatul 2, considerăm că este o eroare a legiuitorului, deoarece asocierea în vederea săvârșirii unei infracțiuni prevăzute de art. 323 din Codul penal anterior presupunea (art. 367 alin. 1 din actualul Cod penal) ca modalitate alternativă, printre altele, inițierea constituirii unei asociații în vederea săvârșirii unei infracțiuni, în doctrină stabilindu-se că, în acest caz, legiuitorul a dorit să incrimineze actele premergătoare, asimilate tentativei.

²⁸ *Ibidem*

²⁹ Decizia penală nr. 1341 din 2013, ÎCCJ, Secția penală, forma completă aici: <http://www.scj.ro/1093/Detailiurisprudenta?customQuery%5B0%5D.Key=id&customQuery%5B0%5D.Value=86909>

„Art. 9 - (1) Constituie infracțiuni de evaziune fiscală și se pedepsesc 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;

Această activitate ilicită se poate referi la: proveniența bunului (sursa, originea, geneza acestuia), situația bunului (cui aparține în realitate bunul, cine este proprietarul real), dispoziția bunului (locul unde se află efectiv bunul), circulația bunului (circuitul, traseele pe care le parcurge bunul), proprietarul bunului (persoana care l-a dobândit, care deține dreptul de proprietate asupra acestuia) și se poate realiza în fapt prin întocmirea sau obținerea de documente false privind proveniența, apartenența, dispoziția, circulația sau proprietatea bunului.

În ceea ce privește sursa impozabilă sau taxabilă, aceasta este orice entitate care constituie „baza de calcul” a obligațiilor fiscale³⁰ sau, așa cum a explicat tot instanța supremă mai pe larg³¹, „sursa impozabilă sau taxabilă” reprezintă evenimentul sau actul juridic care dă naștere obligației fiscale. Sunt astfel de acte, cele care au ca efect dobândirea unui bun (bunul dobândit printr-un contract de vânzare-cumpărare, donație, schimb, constituie bază de impunere pentru impozit pe teren, clădiri etc.), realizarea unui venit (realizarea unui venit în temeiul unui contract de muncă, de împrumut, de vânzare-cumpărare constituie bază de impunere pentru impozitul pe profit), precum și efectuarea unor acte de consum (contract de vânzare-cumpărare care constituie bază de impunere pentru TVA, accize, taxe vamale).

La momentul producerii faptului juridic generator se constituie și raportul de drept material fiscal, având ca obiect creanța statului sau unității administrativ-teritoriale asupra contribuabilului.

✓ **Subiectul activ** al infracțiunii poate fi orice persoană fizică responsabilă penal, aspect statuat și prin Decizia nr. 4192/2012 a ÎCCJ³², în care se arată că, în cazul acestei infracțiuni (ca și în cazul infracțiunii prevăzute de art. 7 alin. (1) și alin. (2) din Legea nr. 241/2005, art. 9 lit. d), art. 9 lit. g) din aceeași lege), subiectul activ nu trebuie să aibă o anumită calitate, să fie calificat, ci este simplu, fapta putând fi comisă de alte persoane decât contribuabilul. Dimpotrivă, pentru celelalte modalități infracționale răspunderea penală revine unui subiect calificat, contribuabil, plătitor sau custode.

Spre exemplu, într-o speță³³ s-a apreciat că faptelele inculpaților care, conjugându-și actele materiale, au organizat și fabricat țigarete din diferite sortimente în incinta halei unei foste ferme, antrepozit neautorizat fiscal în acest scop, parte din cantitățile obținute eliberându-se pentru consum și fără a plăti taxa specială prevăzută în anexa nr. 1 la Titlul VII din Legea nr. 571/2003, deci efectuând acte de comerț cu produse accizabile, ascunzând sursa impozabilă, realizează conținutul constitutiv al infracțiunilor de evaziune fiscală prevăzute de art. 9 alin. 1 lit. a din Legea nr. 241/2005, cu aplicarea art. 41 alin. 2 Cod penal din 1969 și, respectiv, de producerea produselor accizabile în afara unui depozit fiscal autorizat, prevăzută de art. 2961 alin. 1 lit. b din Legea nr. 571/2003.

Într-o altă speță³⁴ s-a stabilit că, deși nu avea nicio calitate în cadrul societății comerciale, care era firma concubinei sale, inculpatul a fost cel care, practic, a desfășurat activități comerciale, întocmind și semnând facturi în numele acestei societăți, facturi pe care nu le-a predat spre înregistrare în contabilitate, ceea ce a cauzat bugetului de stat un prejudiciu de 39 106,93 de lei.

✓ **Subiectul pasiv**, ca și în cazul celorlalte infracțiuni, este instituția publică beneficiară a veniturilor fiscale eludate, ANAF.

✓ **Elementul material**, respectiv acțiunea de „ascundere a bunurilor ori a sursei impozabile sau taxabile”, poate avea loc atât prin mijloace fizice (mai ales cu privire la bunuri corporale), cât și prin manipulări juridice (mai ales cu privire la sursele veniturilor), făcute în scopul sustragerii acestor bunuri sau surse de la îndeplinirea obligațiilor fiscale.

30 Decizia penală nr. 922/2013, ÎCCJ, Secția penală, forma completă aici: <http://www.scj.ro/1093/Detaili-jurisprudenta?customQuery%5B0%5D.Key=id&customQuery%5B0%5D.Value=97292>.

31 Decizia penală nr. 3554/2013, ÎCCJ, Secția penală, forma completă aici: <http://www.scj.ro/1093/Detaili-jurisprudenta?customQuery%5B0%5D.Key=id&customQuery%5B0%5D.Value=111167>.

32 Textul integral aici: <http://www.scj.ro/1093/Detaili-jurisprudenta?customQuery%5B0%5D.Key=id&customQuery%5B0%5D.Value=112042>.

33 Decizia penală nr. 18/13.02.2009, Curtea de Apel Ploiești, Secția penală, în baza de date Jurindex.

34 Decizia penală nr. 792/2009, Curtea de Apel Galați, Secția penală, în baza de date Jurindex.

Astfel, într-o speță³⁵ s-a considerat că fapta inculpatului care, în calitate de persoană fizică neautorizată, în baza unei convenții verbale, a efectuat lucrări de renovare a unui imobil, pentru care a încasat de la proprietar o sumă stabilită ca preț pentru prestarea acestora, sustrăgându-se de la plata obligațiilor fiscale datorate bugetului de stat cu titlu de impozit pe veniturile obținute din activități independente, prin ascunderea sursei impozabile sau taxabile și prejudiciind astfel bugetul de stat, întrunește elementele constitutive ale infracțiunii de evaziune fiscală, prevăzută de art. 9 lit. a din Legea nr. 241/2005.

Pentru analizarea elementului material facem distincție între **bunurile pentru care există obligația evidențierii și a declarării sau numai obligația declarării**. În acest sens, instanța supremă a statuat că în cazul veniturilor pentru care există numai obligația declarării, dacă nu au fost declarate la organul fiscal competent, sunt întrunite elementele constitutive ale infracțiunii de evaziune fiscală prevăzută în art. 9 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 241/2005. În cazul veniturilor pentru care există atât obligația evidențierii, cât și obligația declarării, dacă veniturile au fost evidențiate în actele contabile sau în alte documente legale, dar nu au fost declarate la organul fiscal competent, nu sunt întrunite elementele constitutive ale infracțiunii prevăzute în art. 9 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 241/2005, întrucât nu s-a realizat o ascundere a veniturilor impozabile sau taxabile, în condițiile în care organele fiscale competente pot lua cunoștință de veniturile realizate prin simpla verificare a actelor contabile ale contribuabilului, și nici elementele constitutive ale infracțiunii prevăzute în art. 9 alin. (1) lit. b) din Legea nr. 241/2005, deoarece veniturile realizate au fost evidențiate.³⁶ În aceeași speță, analizând **elementul material al „ascunderii”**, instanța supremă arată că omisiunea plății unei taxe, cum este taxa pe valoare adăugată, nu constituie infracțiunea de evaziune fiscală reglementată în art. 9 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 241/2005, dacă bunul ori sursa impozabilă sau taxabilă nu a fost ascuns/ascunsă. În speța analizată s-a arătat că în cazul în care o persoană fizică nu se înregistrează ca plătitor de taxă pe valoare adăugată în legătură cu transferul proprietăților imobiliare, evaziunea fiscală există numai atunci când bunul ori sursa impozabilă sau taxabilă a fost ascuns/ascunsă, nu și atunci când organele fiscale competente cunoșteau sursa impozabilă sau taxabilă, întrucât persoana a înregistrat proprietățile imobiliare la cartea funciară, precum și la administrația financiară și a plătit impozitele aferente transferului proprietăților imobiliare, realizat prin procedura notarială.

Într-o altă cauză³⁷, analizându-se obligația declarării și a evidențierii, se arată că omisiunea de a întocmi un document justificativ privind o anumită operațiune nu întrunește elementele constitutive ale infracțiunii prevăzute în art. 9 alin. (1) lit. b) decât atunci când subiectul activ avea doar obligația declarării veniturilor sau dacă a omis să le declare în declarația fiscală, dar le-a înregistrat în celelalte documente. În situația în care contribuabilul avea obligația declarării și evidențierii sunt întrunite elementele constitutive ale infracțiunii prevăzute de art. 9 alin. (1) lit. b), și nu doar condițiile pentru reținerea unei contravenții, deoarece fără această evidență a operațiunilor comerciale efectuate, organele fiscale nu ar avea cum să cunoască obligațiile fiscale pe care le are contribuabilul.

Într-o altă speță³⁸ s-a arătat că fapta de a sustrage bunuri supuse accizelor în scopul de a le însuși și de a le vinde contra unor sume de bani întrunește numai elementele constitutive ale infracțiunii de furt, iar nu și elementele constitutive ale infracțiunii de evaziune fiscală prevăzută în art. 9 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 241/2005, întrucât infractorul nu a realizat o acțiune de ascundere a bunului și nu a săvârșit fapta în scopul sustragerii de la îndeplinirea obligațiilor fiscale.

În aceeași ordine de idei, instanța supremă a stabilit că deținerea și transportul bunurilor sau al mărfurilor care trebuie plasate sub un regim vamal, cum sunt țigările, cunoscând că acestea provin din contrabandă, în scopul comercializării fără achitarea taxelor vamale, a accizelor și a taxei pe valoarea adăugată, sustrăgându-le de la plata obligațiilor fiscale, întrunesc elementele constitutive ale infracțiunii prevăzute în art. 270 alin. (3) din Legea nr. 86/2006, iar nu și elementele constitutive ale infracțiunii de evaziune fiscală prevăzută în art. 9 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 241/2005, întrucât norma de incriminare prevăzută în art. 270 alin. (3) din Legea nr. 86/2006 reprezintă o normă de incriminare a unei modalități specifice de sustragere de la plata obligațiilor fiscale a bunurilor sau a mărfurilor introduse ilegal în țară.³⁹

³⁵ Decizia penală nr. 266 din 2012, Curtea de Apel Suceava, Secția penală, în baza de date Legalis.

³⁶ Decizia penală nr. 3907 din 2012 a ÎCCJ, Secția penală, forma completă aici: <http://www.scj.ro/1093/Detailii-jurisprudenta?customQuery%5B0%5D.Key=id&customQuery%5B0%5D.Value=83815>.

³⁷ Decizia penală nr. 3167/2013 a ÎCCJ, Secția penală, forma completă aici: <http://www.scj.ro/1093/Detailii-jurisprudenta?customQuery%5B0%5D.Key=id&customQuery%5B0%5D.Value=109888>.

³⁸ Decizia penală nr. 2885 din 2012 a ÎCCJ, Secția penală, forma completă aici: <http://www.scj.ro/1093/Detailii-jurisprudenta?customQuery%5B0%5D.Key=id&customQuery%5B0%5D.Value=83799>.

³⁹ Decizia penală nr. 1145 2013 a ÎCCJ, Secția penală, forma completă aici: <http://www.scj.ro/1093/Detailii-jurisprudenta?customQuery%5B0%5D.Key=id&customQuery%5B0%5D.Value=83709>.

√ **Urmarea imediată** a faptei este crearea unei stări de pericol cu privire la încasarea integrală, de la toți cei obligați, potrivit legii, a sumelor reprezentând obligații fiscale către stat, deci pericolul de păgubire a patrimoniului public al statului. În consecință, această infracțiune este o infracțiune formală (de pericol), iar nu o infracțiune materială, deoarece legea cere să existe doar scopul sustragerii de la plata obligațiilor fiscale către stat, iar nu și realizarea acestui scop.

√ **Raportul de cauzalitate** care trebuie să existe între faptă și urmare este prezumat de lege, nefiind necesară stabilirea și dovedirea lui de către organele judiciare

. √ **Latura subiectivă**

Forma de vinovăție cu care se săvârșeste această infracțiune este intenția directă, adică a intenției calificate de scop, respectiv sustragerea de la plata obligațiilor fiscale în folosul propriu sau al unei alte persoane.

√ **Forme. Modalități. Sancțiuni**

Consumarea acestei infracțiuni are loc odată cu săvârșirea faptei de ascundere a bunului sau a sursei impozabile ori taxabile.

Activitatea infracțională va putea cunoaște o amplificare prin repetarea faptei la intervale diferite de timp, în legătură cu obiecte sau surse ascunse diferite ori cu alte diferite acțiuni asemănătoare, în scop de sustragere de la plata obligațiilor fiscale către stat, caz în care va exista fie o infracțiune unică, continuă ori continuată, fie un concurs real de infracțiuni continue, după cum va rezulta din împrejurările concrete ale cauzei, una sau mai multe rezoluții infracționale.

Textul de lege prevede și două circumstanțe agravante, care se aplică tuturor infracțiunilor cuprinse în art. 9 al legii.

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;

√ **Obiectul material** îl constituie actele contabile sau alte documente legale în care nu se evidențiază operațiunile comerciale efectuate sau veniturile realizate.

√ **Subiectul infracțiunii**

Înalta Curte a stabilit⁴⁰ că dispozițiile art. 9 alin. (1) lit. b) din Legea nr. 241/2005 sunt aplicabile oricărei persoane care are obligația de a urma un anumit regim contabil impus de lege. Raportat la acest fapt, subiectul activ al infracțiunii este calificat, calitatea specială cerută acestuia fiind cea de persoană obligată să conducă evidențe financiar-contabile. Prin raportare la dispozițiile C. fisc. și ale Legii nr. 82/1991, obligația de a ține evidențele financiar-contabile revine contribuabilului, prin contribuabil înțelegându-se, conform art. 2 din Legea nr. 241/2005 și art. 17 alin. (2) din C. proc. fisc., orice persoană fizică ori juridică sau orice altă entitate fără personalitate juridică și care datorează impozite, taxe, contribuții și alte sume bugetului general consolidat. Raportat la subiectul activ al infracțiunii prevăzut de art. 9 alin. (1) lit. b) din Legea nr. 241/2005, sfera noțiunii de contribuabil se reduce, norma fiind aplicabilă doar contribuabilului datorând impunerii în sistem real. În concret, obligația de a conduce evidențele contabile și fiscale este exercitată personal de către contribuabil sau este delegată unei persoane fizice sau juridice. În speța concretă, inculpatul, în calitate de administrator al societății comerciale cu răspundere limitată, avea obligația de a conduce evidențe financiar-contabile în partidă dublă și, deci, calitatea de gerant de drept al societății, iar infracțiunea îi este imputabilă deoarece era singura persoană care avea atribuții de gestionare a patrimoniului persoanei juridice, el având controlul asupra situației de fapt și de drept relevante fiscal. Efectuarea unei operațiuni sau realizarea unui venit este atribuția exclusivă a gerantului, iar evidențierea, în sensul legii penale, nu presupune simpla înregistrare a operațiunii, ci evidențierea acesteia în scopul de a produce efecte juridice proprii acestei operațiuni, de drept comercial, societar sau fiscal.

40 Decizia nr. 1965/2013 a ÎCCJ, Secția penală, forma completă aici: <http://www.scj.ro/1093/Detailii-jurisprudenta?customQuery%5B0%5D.Key=id&customQuery%5B0%5D.Value=111012>.

Într-o altă speță⁴¹ s-a reținut că, în calitatea ei de unic administrator al firmei, inculpatei îi incumba obligația ținerii evidenței contabile și, implicit, plata taxelor datorate bugetului de stat de către societate, aferente activității comerciale a acesteia, iar potrivit recunoașterii proprii, nu și-a îndeplinit aceste obligații. Chiar dacă inculpata nu avea pregătirea necesară organizării evidenței contabile a societății pe care o administra, ea avea obligația să angajeze o persoană cu pregătire de specialitate în acest sens, lucru pe care nu l-a făcut cu știință, aspect relevat de faptul recunoașterii că nu a dat curs chemărilor organelor de control fiscal întrucât nu avea întocmită evidența contabilă.

Totodată, s-a mai reținut într-o altă speță⁴² că inculpatul nu se poate prevala pentru a se exonera de răspundere cu explicația că activitatea comercială a fost realizată de persoana mandatată de el, pentru că, potrivit legii, administratorul contribuabilului persoană juridică are obligația de a organiza și conduce contabilitatea acestuia, și aceasta cu atât mai mult cu cât infracțiunea este întotdeauna săvârșită în realizarea obiectului de activitate al persoanei juridice.

Într-o altă speță⁴³ s-a reluat ideea că subiectul activ al acestei infracțiuni este circumstanțiat, în sensul că nu poate fi decât administratorul ori persoana fizică sau juridică având obligația legală sau contractuală de a organiza și conduce contabilitatea, motiv pentru care s-a decis că poate fi condamnat pentru infracțiunea de evaziune fiscală atât administratorul, cât și persoana care exercită în fapt atribuțiile de administrator.

În doctrină au fost discuții în legătură cu împrejurarea în care o persoană din conducerea unei societăți comerciale nu predă contabilului documentele fiscale, fapt care are drept consecință neînregistrarea acestora în evidența financiar-contabilă. Unii autori au apreciat că o astfel de persoană poate fi considerată subiect activ al infracțiunii, în timp ce într-o altă opinie se consideră, pe bună dreptate, că nu pot răspunde ca autori ai acestei infracțiuni decât administratorii și persoanele care au obligația legală sau contractuală de a ține evidența contabilă sau de a gestiona patrimoniul societății.

Pentru a susține această teză, instanța supremă a avut în vedere art. 10 alin. (1) din Legea nr. 82/1991, potrivit căruia răspunderea pentru organizarea și conducerea contabilității la persoanele prevăzute la art. 1 revine administratorului, ordonatorului de credite sau altei persoane care are obligația gestionării unității respective, fiind evident că legea are în vedere doar răspunderea pentru angajarea contabilului și organizarea contabilității, iar nu răspunderea pentru modul în care sunt aplicate reglementările contabile. Că este așa rezultă și din reglementarea expresă introdusă ulterior prin OUG nr. 37/2011, respectiv alineatul 4 al art. 10 din Legea nr. 82/1991 potrivit căruia: „Răspunderea pentru aplicarea necorespunzătoare a reglementărilor contabile revine directorului economic, contabilului-șef sau altei persoane împuternicite să îndeplinească această funcție, împreună cu personalul din subordine. În cazul în care contabilitatea este condusă pe bază de contract de prestări de servicii, încheiat cu persoane fizice sau juridice, autorizate potrivit legii, membre ale Corpului Experților Contabili și Contabililor Autorizați din România, răspunderea pentru conducerea contabilității revine acestora, potrivit legii și prevederilor contractuale”.

În privința participației penale, într-o soluție de speță⁴⁴ s-a stabilit că, întrucât inculpatul, în calitate de asociat în firmă, cu ocazia derulării activităților comerciale, s-a comportat ca un administrator de fapt al societății, acesta va fi tratat, pe cale de consecință, în această calitate, respectiv coautor în realizarea activității evazioniste, urmând să fie tras la răspunderea penală alături de administrator, pentru săvârșirea infracțiunii de evaziune fiscală.

√ **Latura obiectivă**

Elementul material constă în fapta de a omite evidențierea în acte contabile sau alte documente legale „în tot sau în parte a operațiunilor comerciale efectuate sau a veniturilor obținute”. Ca atare, într-o speță⁴⁵ s-a reținut că nu faptul de a nu achita obligațiile fiscale acumulate către bugetul consolidat constituie infracțiune, ci sustragerea de la plata obligațiilor fiscale prin modalitățile prevăzute în textul de incriminare, așa cum au fost expuse mai sus.

41 Decizia penală nr. 92/2012, Curtea de Apel Constanța, Secția penală, în baza de date Legalis.

42 Decizia penală nr. 120 din 2013, Curtea de Apel Oradea, în Buletinul Curților de Apel.

43 Decizia penală nr. 2536 din 2013, ÎCCJ, Secția penală, forma completă aici: <http://www.scj.ro/1093/Detailii-jurisprudenta?customQuery%5B0%5D.Key=id&customQuery%5B0%5D.Value=99093>.

44 Decizia penală nr. 545 din 2014, Curtea de Apel Oradea, Buletinul Curților de Apel.

45 Decizia penală nr. 76/2010, Curtea de Apel Galați, Secția penală, în baza de date Jurindex.

Elementul material al infracțiunii de evaziune fiscală se analizează față de următoarele faze⁴⁶:

1. **Premisa infracțiunii** constă în efectuarea de operațiuni comerciale sau realizarea de venituri de către făptuitor. Operațiunile comerciale vizate de norma de incriminare cuprind faptele de comerț, astfel cum sunt ele enumerate în art. 3 Codul comercial, actele de comerț și celelalte operațiuni supuse evidențierii în contabilitate. Prin venituri realizate se înțelege venitul realizat din orice sursă, care este supus impunerii conform Codului fiscal. Venitul se consideră realizat la data nașterii dreptului de creanță al contribuabilului contra unui debitor, și nu la data plății, plata fiind doar o modalitate de stingere a creanței. De exemplu, dacă din probe reiese faptul că inculpatul a efectuat operațiuni comerciale achiziționând în repetate rânduri produse textile și încălțăminte, plătind aceste bunuri și oferindu-le apoi spre vânzare în magazinele lui, situația premisă cerută de lege este îndeplinită. Având în vedere situația premisă de existență a unor operațiuni comerciale efectuate sau a unor venituri realizate de către făptuitor, contribuabilul personal sau presupusul contabil are obligația de a evidenția operațiunea sau venitul.

2. **Neevidențierea** se raportează, în sensul legii penale, la acte contabile sau alte documente legale, înțelegând prin acestea toate documentele legale întocmite în activitatea de ținere a evidenței contabile și fiscale. Sunt acte contabile sau alte documente legale: formularele unice pe economie, cu regim juridic de document justificativ, registrele contabile, exclusiv cele obligatorii, situațiile financiare recapitulative și declarațiile fiscale. Aceste înscrisuri au un regim strict de întocmire pe fond și pe formă și de arhivare, lipsa unui element din conținutul unui document legal nefiind de natură să vicieze existența lui atât timp cât caracterul infracțional al operațiunii nu derivă din eroarea scriptică.

3. **Evidențierea unei operațiuni** efectuate sau a unui venit realizat presupune mai multe etape: întocmirea documentului justificativ, înregistrarea documentului justificativ, sintetizarea operațiunilor efectuate și completarea declarațiilor fiscale. Evidențierea pentru orice operațiune sau venit este rezultatul unor consemnări succesive în acte de natură diferită, ansamblul înregistrărilor cu privire la acea operațiune sau acel venit realizând conținutul obligației de evidențiere. Inițial, operațiunea efectuată sau venitul realizat presupune întocmirea sau receptarea unui document justificativ: factură, bon de consum, bon de primire, notă de recepție, chitanță, stat de salarii, proces-verbal de recepție. Pe baza acestui document se efectuează înscrierea operațiunii în registrele contabile ale societății. Pe baza acestor registre contabile se întocmesc, la finele perioadei fiscale (lunar, trimestrial sau anual) situațiile financiar-contabile recapitulative, iar ulterior, pe baza situației financiare recapitulative, contribuabilul depune declarația fiscală, la termenele indicate de lege.

Astfel, omisiunea de a evidenția poate să fie totală sau parțială, în noțiunea de neevidențiere fiind inclusă și inexistența actului contabil.⁴⁷

Omisiunea totală presupune ca un contribuabil să omită evidențierea în contabilitate a tuturor operațiunilor efectuate sau a tuturor veniturilor realizate. Omisiunea constă fie în neorganizarea unei evidențe contabile și fiscale, fie în organizarea unei asemenea evidențe fără a face nicio înregistrare. În cazul neînregistrării, contribuabilul declară inițial desfășurarea activității economice, cu respectarea condițiilor speciale privind autorizarea sau funcționarea, însă omite să evidențieze și să declare venitul impozabil. Astfel, comerciantul este înregistrat din punct de vedere fiscal și are exercitată opțiunea pentru impozitarea în regim real, dar nu conduce evidența contabilă și fiscală și nu depune declarația de venit estimat pentru perioada fiscală următoare, în scopul de a se sustrage de la plata obligațiilor fiscale. Omisiunea de a evidenția are caracter permanent atunci când contribuabilul nu face nicio operațiune de evidențiere contabilă de la data începerii activității și are caracter temporar dacă nu ar face nicio evidențiere pentru o anumită perioadă de timp.

În acest sens s-a reținut într-o speță⁴⁸ că, în 28.02.2005, societatea a înregistrat în debitul contului 371.02 suma de 753 419 de lei, reprezentând țigarete aflate în gestiunea „en gros”. La aceeași dată, stocul faptic de marfă era de 98 470 de lei, rezultând un stoc de marfă lipsă în gestiune de 654 949 de lei, despre care inculpatul a declarat că marfa s-a deteriorat datorită condițiilor de depozitare, devenind nevendabilă și a aruncat-o. Din această marfa s-au recuperat doar 80 de baxuri de țigarete, în valoare de 98 4780 de lei vândute la valoarea de intrare, însă inculpatul nu a făcut dovada prin acte justificative a degradării bunurilor și nici că acele bunuri au fost distruse, în realitate acestea fiind vândute.

46 Decizia nr. 4018/2013, ÎCCJ, Secția penală, forma completă aici: <http://www.scj.ro/1093/Detail-jurisprudenta?customQuery%5B0%5D.Key=id&customQuery%5B0%5D.Value=107086>.

47 Decizia penală nr. 2536/2013 a ÎCCJ, Secția penală, forma completă aici: <http://www.scj.ro/1093/Detail-jurisprudenta?customQuery%5B0%5D.Key=id&customQuery%5B0%5D.Value=99093>.

48 Decizia penală nr. 278/2009, Curtea de Apel Alba Iulia, Secția penală, în baza de Jurindex.

Înregistrarea cu întârziere a operațiunilor comerciale nu echivalează însă cu omisiunea înregistrării acestora, chiar dacă prin această conduită s-a îngreunat activitatea organelor de control financiar, motiv pentru care instanța a dispus achitarea inculpatului, motivând că nu este realizat elementul material al laturii obiective în forma cerută de lege.⁴⁹

Elementul material al infracțiunii implică patru inacțiuni: neîntocmirea documentului justificativ, neînregistrarea documentului justificativ, neîntocmirea situației financiare anuale și nedepunerea declarației fiscale, în ipoteza în care contribuabilul ignoră integral obligațiile sale financiar-contabile. Astfel, într-o speță⁵⁰ s-a stabilit că, în perioada februarie – septembrie 2005, societatea a achiziționat de la persoane fizice animale vii, pe care le-a sacrificat, comercializând carcasă de bovine și piei. În acest interval, inculpatul nu a depus la organele fiscale declarațiile privind impozitul pe profit și TVA. S-a considerat că, deși veniturile societății au fost înregistrate pentru perioada februarie – septembrie 2005, fapta inculpatului, de a nu depune, în perioada februarie – septembrie 2005, la organul fiscal, declarațiile privind taxele și impozitele și de a se sustrage în acest mod de la plata impozitului pe profit și TVA întrunește elementele constitutive ale infracțiunii de evaziune fiscală.

√ **Latura subiectivă**

Forma de vinovăție sub care se săvârșește această infracțiune este intenția directă calificată prin scop, fapta săvârșindu-se pentru a se sustrage de la îndeplinirea obligațiilor fiscale.

√ **Forme**

Infracțiunea are caracter continuu, se consumă la data efectuării unei operațiuni neevidențiate și se epuizează la data încetării activității infracționale.

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

√ **Obiectul infracțiunii**

Obiectul juridic special este comun cu cel al infracțiunilor analizate anterior.

Obiectul material îl constituie actele contabile sau alte documente legale în care se evidențiază cheltuieli care nu au la baza operațiuni reale ori evidențierea altor operațiuni fictive.

√ **Subiectul activ** poate fi orice persoană care îndeplinește condițiile pentru a răspunde penal.

√ **Subiectul pasiv** este comun cu cel al infracțiunilor analizate anterior.

Infracțiunea de evaziune fiscală prevăzută în art. 9 alin. (1) lit. c) din Legea nr. 241/2005 poate avea ca subiect activ administratorul de fapt al societății, iar nu numai administratorul de drept al societății, întrucât legea nu prevede calitatea subiectului activ și nu condiționează existența infracțiunii de săvârșirea faptei de către o persoană care are o anumită calitate, cum este cea de administrator de drept al societății.⁵¹

Participația este posibilă și presupune, în cazul complicității, efectuarea de acte de sprijin în evidențierea în contabilitate a unor operațiuni fictive. Într-o speță soluționată definitiv de ÎCCJ⁵², falsul în înscrisuri sub semnătură privată a fost modalitatea în care persoana trimisă în judecată a sprijinit evaziunea fiscală, aceasta recunoscând că a completat în mod nereal 16 facturi fiscale și 11 chitanțe ca provenind de la furnizori diferiți ai societății comerciale, înscrisuri care au fost ulterior introduse în contabilitatea firmei la solicitarea beneficiarului facturilor, reprezentantul societății.

49 Decizia penală nr. 8/2014, Curtea de Apel Cluj, Secția penală, în Buletinul Curților de Apel.

50 Decizia penală nr. 326/2008, în Curtea de Apel Galați, Secția penală, în baza de date Jurindex.

51 Decizia penală nr. 272 din 2013, a ÎCCJ, Secția penală, forma completă aici: <http://www.scj.ro/1093/Detailii-jurisprudenta?customQuery%5B0%5D.Key=id&customQuery%5B0%5D.Value=93362>.

52 Decizia penală 272 din 2013, a ÎCCJ, Secția penală, forma completă aici: <http://www.scj.ro/1093/Detailii-jurisprudenta?customQuery%5B0%5D.Key=id&customQuery%5B0%5D.Value=99126>.

√ **Latura obiectivă**

Elementul material constă în fapta de a evidenția în acte contabile sau alte documente legale cheltuieli care nu au la bază operațiuni legale ori de a evidenția alte operațiuni fictive.

Elementul material se poate realiza printr-o fapta comisivă – evidențierea de cheltuieli care au avut la bază operațiuni nereale.

Pe baza acestor acte nejustificative false se operează apoi în celelalte documente contabile cheltuieli nereale, evident cu consecința diminuării venitului net și, implicit, a diminuării obligațiilor fiscale către stat.

Într-o speță⁵³ s-a reținut astfel că lipsa documentelor justificative pentru cele 14 facturi emise, prin care se atestă efectuarea unor servicii în favoarea altei societăți comerciale, care să permită identificarea și circumstanțierea fiecărei activități de prestări servicii și consecințele acestora, certifică faptul că aceste acte nu sunt reale. În mod legal, obligațiile fiscale ale unei societăți comerciale se determină în funcție de veniturile realizate și cheltuielile înregistrate în contabilitate. Aceasta se evidențiază contabil pe baza unui document obligatoriu, care atestă operațiunea purtătoare de venit (de pildă, un contract de livrare de mărfuri, de vânzare, de prestări servicii etc.), dar și cheltuielile ocazionate de efectuarea activităților aducătoare de venituri. În practică, cel mai adesea, locul acestor documente este ținut de facturi. Mai mult, aceste documente se înregistrează în contabilitate la momentul emiterii lor indiferent dacă valoarea serviciilor prestate a fost sau nu încasată. Dimpotrivă, într-o altă cauză penală⁵⁴ s-a concluzionat că înregistrările în contabilitate a bunurilor achiziționate cu cele 17 facturi sunt exacte, câtă vreme bunurile respective există, au fost cumpărate cu acele facturi, fiind intrate în gestiunea societății și folosite în procesul de producție. Mai mult, prin aceste înregistrări s-au produs doar consecințele legale, și nu s-au denaturat venituri, cheltuieli, rezultate financiare sau elemente de activ și de pasiv care se reflectă în bilanț, iar faptul că facturile fiscale și chitanțele de plată în cauză aparțin altor agenți economici, și nu celor înscrși la rubrica furnizor, nu poate fi imputat inculpatei, vinovăția pentru folosirea ștampilelor unor alte societăți aparținând celui care le-a aplicat și nu există nici o dovadă că inculpata a cunoscut și acceptat această situație.

Urmarea imediată constă în diminuarea obligațiilor fiscale către stat prevăzute de lege.

Raportul de cauzalitate rezultă *ex re*.

√ **Latura subiectivă**

Forma de vinovăție cerută de textul incriminator este intenția directă calificată prin scop, fapta săvârșindu-se în vederea sustragerii de la îndeplinirea obligațiilor fiscale.

√ **Forme. Modalități. Sancțiuni**

Consumarea infracțiunii are loc odată cu săvârșirea acțiunii incriminate, adică odată cu consemnarea în actele contabile sau în alte documente legale de cheltuieli care au la baza operațiuni nereale ori a altor operațiuni fictive.

Infracțiunea se prezintă sub o singură modalitate normativă, aceea de evidențiere, care poate fi realizată practic sub diverse forme.

În legătură cu încadrarea juridică a faptei se cuvine menționat un recurs în interesul legii, soluționat prin Decizia nr. 4 din 21 ianuarie 2008, prin care s-a admis recursul în interesul legii declarat de Procurorul General al României, stabilindu-se că fapta de omisiune, în tot sau în parte, ori evidențierea în actele contabile sau în alte documente legale a operațiunilor comerciale efectuate sau a veniturilor realizate ori evidențierea în actele contabile sau în alte documente legale a cheltuielilor care nu au la bază operațiuni reale ori evidențierea altor operațiuni fictive constituie infracțiunea complexă de evaziune fiscală, prevăzută în art. 9 alin. (1) lit. b) și c) din Legea nr. 241/2005 [(fost art. 11 lit. c), fost art. 13 din Legea nr. 87/1994], nefiind incidente dispozițiile art. 43 (fost art. 37, fost art. 40) din Legea nr. 82/1991 - Legea

53 Decizia penală nr. 119/2009, Curtea de Apel Ploiești, Secția penală, baza de date în Jurindex.

54 Decizia penală nr. 375/2008, Curtea de Apel Galați, Secția penală, în baza de date Jurindex.

contabilității, raportat la art. 289 din Codul penal, aceste activități fiind cuprinse în conținutul constitutiv al laturii obiective a infracțiunii de evaziune fiscală.

Înalta Curte de Casație și Justiție a reținut că examinarea conținutului textelor de lege prin care sunt incriminate în prezent cele două infracțiuni evidențiază, astfel, că valorile sociale ocrotite prin acestea sunt cel puțin complementare și cu scop final comun, cât timp prin dispozițiile art. 9 alin. (1) lit. b) și c) din Legea nr. 241/2005 se urmărește asigurarea stabilirii de situații fiscale reale, care să asigure o corectă colectare a impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a celorlalte obligații fiscale care le revin contribuabililor, iar prin art. 43 din Legea nr. 82/1991 se urmărește împiedicarea oricăror acte de natură să împiedice reflectarea corectă în înregistrările contabile a datelor care privesc veniturile, cheltuielile, rezultatele financiare, precum și a elementelor care se referă la activul și pasivul bilanțului.

Analiza comparată a elementelor componente ale infracțiunilor de evaziune fiscală, prevăzută de art. 9 alin. (1) lit. b) și c) din Legea nr. 241/2003, și de fals intelectual, prevăzută de art. 43 din Legea nr. 82/1991, impune, deci, concluzia că toate aceste elemente se suprapun, în sensul că actele la care se referă ultimul text de lege se regăsesc în cele două modalități de eludare a obligațiilor fiscale incriminate în cadrul primei infracțiuni, de evaziune fiscală.

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

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;

√ **Obiectul infracțiunii**

Obiectul juridic special este comun cu cel al infracțiunilor analizate anterior.

Obiectul material este reprezentat de actele contabile, memoriile aparatelor de taxat, de marcaj sau ale altor mijloace de stocare a datelor.

√ **Subiecții infracțiunii**

Autor al infracțiunii poate fi orice persoană care îndeplinește condițiile pentru a răspunde penal.

√ **Subiectul pasiv** este comun cu cel al infracțiunilor analizate anterior.

√ **Latura obiectivă**

Elementul material se realizează prin alterarea memoriilor aparatelor de taxat, marcaj, altor mijloace de stocare a datelor, dar și prin distrugerea sau ascunderea actelor contabile ori a memoriilor aparatelor de taxat, marcaj etc. În mod necesar, pentru existența infracțiunii, oricare dintre aceste acțiuni trebuia să aibă ca scop diminuarea veniturilor sau surselor impozabile.

Pentru întregirea elementului material se cer întrunite două cerințe esențiale: fapta să fie săvârșită într-una dintre următoarele modalități legale alternative: alterarea, distrugerea sau ascunderea de acte contabile, memorii ale aparatelor de taxare, de marcaj sau a altor mijloace de stocare a datelor; prin fapta săvârșită într-una dintre aceste modalități alternative să se urmărească suprimarea ori diminuarea obligațiilor fiscale.

Urmarea imediată constă în alterarea, distrugerea sau ascunderea actelor contabile, memoriilor aparatelor de taxat ori de marcat electronice fiscale sau altor mijloace de stocare a datelor. Această infracțiune presupune o stare de pericol determinată de neasigurarea percepției integrale a obligațiilor fiscale de la contribuabili. Nu este necesară sustragerea efectivă de la plata obligațiilor fiscale, ci doar urmărirea scopului respectiv.

Raportul de cauzalitate rezulta *ex re*.

√ **Latura subiectivă**

Forma de vinovăție cu care se săvârșește această infracțiune este intenția directă calificată prin scop, și anume diminuarea veniturilor sau surselor impozabile.

√ **Forme. Modalități. Sancțiuni**

Consumarea acestei infracțiuni are loc în momentul desăvârșirii faptei în oricare dintre modalitățile alternative și a producerii rezultatului material.

Infracțiunea prezintă mai multe modalități normative: alterarea, distrugerea sau ascunderea actelor contabile, memoriilor aparatelor de taxat, de marcaj sau a altor mijloace de stocare a datelor. Fiecărei modalități normative poate să-i corespundă o multitudine de modalități faptice.

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

√ **Obiectul infracțiunii**

Obiectul juridic special este comun cu cel al infracțiunilor analizate anterior.

Obiectul material este reprezentat de actele contabile, memoriile aparatelor de taxat, de marcaj sau ale altor mijloace de stocare a datelor.

√ **Subiecții infracțiunii**

Autor al infracțiunii poate fi orice persoană care îndeplinește condițiile pentru a răspunde penal.

√ **Subiectul pasiv** este comun cu cel al infracțiunilor analizate anterior.

√ **Latura obiectivă**

În practică s-a arătat că, potrivit art. 9 alin. (1) lit. e) din Legea nr. 241/2005, constituie infracțiunea de evaziune fiscală executarea de evidențe contabile duble, folosindu-se înscrisuri sau alte mijloace de stocare a datelor, în scopul sustragerii de la îndeplinirea obligațiilor fiscale, iar executarea de evidențe contabile duble presupune atât executarea evidenței contabile oficiale, cât și executarea evidenței contabile paralele. În cazul în care nu există evidență contabilă oficială, ci numai evidențe contabile paralele, nu sunt întrunite elementele constitutive ale infracțiunii de evaziune fiscală prevăzută în art. 9 alin. (1) lit. e) din Legea nr. 241/2005, ci elementele constitutive ale infracțiunii de evaziune fiscală prevăzută în art. 9 alin. (1) lit. b) din Legea nr. 241/2005, constând în omisiunea evidențierii în actele contabile ori în alte documente legale a operațiunilor comerciale efectuate sau a veniturilor realizate, în scopul sustragerii de la îndeplinirea obligațiilor fiscale.⁵⁵

√ **Latura subiectivă**

Forma de vinovăție cu care se săvârșește această infracțiune este intenția directă calificată prin scop, și anume diminuarea veniturilor sau surselor impozabile.

⁵⁵ Decizia penală nr. 117 din 2014 a ÎCCJ, Secția penală, forma completă aici: <http://www.scj.ro/1093/Detailii-jurisprudenta?customQuery%5B0%5D.Key=id&customQuery%5B0%5D.Value=83699>.

√ **Forme. Modalități. Sancțiuni**

Consumarea acestei infracțiuni are loc în momentul desăvârșirii faptei în oricare dintre acțiunile ce realizează executarea de evidențe contabile duble și a producerii rezultatului material.

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;

În cazul creanțelor fiscale administrate de Ministerul Finanțelor Publice prin Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin domiciliu fiscal se înțelege:

- pentru persoanele fizice, adresa unde își au domiciliul, potrivit legii, sau adresa unde locuiesc efectiv, în cazul în care aceasta este diferită de domiciliu;
- pentru persoanele juridice, sediul social sau locul unde se exercită gestiunea administrativă și conducerea efectivă a afacerilor, în cazul în care acestea nu se realizează la sediul social declarat;
- pentru asocierile și alte entități fără personalitate juridică, adresa persoanei care reprezintă asocierea sau entitatea, iar în lipsa unei asemenea persoane, adresa domiciliului fiscal al oricăruia dintre asociați;

√ **Obiectul infracțiunii**

Obiectul juridic special este comun cu cel al infracțiunilor analizate anterior.

Obiectul material este reprezentat de documentele în care se inserează date fictive privind sediile principale sau secundare ale persoanelor verificate.

√ **Subiecții infracțiunii**

Subiectul activ principal va fi întotdeauna calificat, deoarece legea cere ca declarația fictivă să fie făcută, de exemplu, în cazul societății cu răspundere limitată de asociatul unic sau împuternicitul societății pentru oricare alt tip de societate, respectiv administratorii ori mandatarii cu capacitate penală.

Infracțiunea este susceptibilă de participare sub orice formă, cu o singură restricție cerută coautorului. Acesta va trebui în mod necesar să aibă calitatea specială cerută de lege.

√ **Latura obiectivă**

Elementul material se caracterizează prin sustragerea de la efectuarea verificărilor financiare, fiscale sau vamale prin nedeclararea, declararea fictivă ori declararea inexactă făcută de contribuabili sau de împuterniciții acestora cu privire la sediul unei societăți comerciale ori la sediul secundar, în scopul sustragerii de la îndeplinirea obligațiilor fiscale.

Raportat la vechea lege, observăm că în noua redactare au mai fost adăugate două modalități alternative, declararea fictivă ori declararea inexactă cu privire la sedii, actuala incriminare având astfel trei modalități alternative de săvârșire a faptei.

Din analiza normei de incriminare rezultă că pentru existența laturii obiective a infracțiunii trebuie îndeplinite trei condiții esențiale:

- contribuabilul sau reprezentantul său legal să nu facă o declarație, să facă o declarație fictivă ori o declarație incorectă cu privire la sediile sale principale sau secundare;
- realizarea unei acțiuni de control financiar, fiscal sau vamal;
- cu ocazia efectuării controlului să se constate sustragerea contribuabilului de la efectuarea verificărilor financiare, fiscale sau vamale ca urmare a nedeclarării sau a declarării fictive sau incorecte.

Într-o speță⁵⁶ s-a reținut realizarea elementului material al laturii obiective în modalitatea declarării fictive a sediului social și a punctului de lucru, atâta timp cât s-a constatat de organele fiscale că nu s-a desfășurat nicio activitate la cele două locații și că nu s-a dat curs invitațiilor trimise de a se prezenta la verificare cu evidența primară și contabilă la aceste adrese.

Această infracțiune se înfășoară rareori de sine stătător, ea coexistând alături de celelalte infracțiuni de evaziune fiscală, existând între acestea o legătură de la cauză la efect.

Într-o altă cauză s-a decis că inculpatul a declarat fictiv sediul societății sale la adresa imobilului pentru care încheiase contract de comodat, prin care i se interzisese de către proprietarii imobilului desfășurarea de activități comerciale, în fapt desfășurându-și activitatea la o altă locație, necomunicată organelor fiscale.⁵⁷

Aceeași încadrare juridică va exista și în situația cesionării fictive de către administrator a părților sociale ale societății către o persoană juridică reprezentată de un cetățean străin care s-a dovedit că nu se afla pe teritoriul României la momentul cesionării, precum și prin declararea fictivă a noului sediu în baza unor documente false, fiind fără relevanță penală faptul că ulterior organele de control au identificat situația societății și au calculat debitul datorat de inculpat bugetului de stat.⁵⁸

Această infracțiune reprezintă o variantă a infracțiunii de fals în declarații prevăzute de Codul penal nou la art. 326, motiv pentru care în cazul întrunirii elementelor constitutive ale infracțiunii din ambele texte nu va exista un concurs de infracțiuni, ci un concurs de texte, făcându-se aplicarea dispozițiilor din legea specială, conform Codului penal.

Se observă că aceasta infracțiune „se înrudește” și cu cea prevăzută de art. 48 din Legea nr. 26/1990 privind registrul comerțului, care sancționează „persoana care, cu rea-credința, a făcut declarații inexacte, în baza cărora s-a operat o înmatriculare ori s-a făcut o mențiune în registrul comerțului (...)”. Deși legiuitorul nu precizează unde trebuie să aibă loc declararea fictivă pentru ca infracțiunea să existe, din economia textului rezultă cu certitudine că declarația trebuie făcută în fața organelor fiscale.

√ **Latura subiectivă**

La această secțiune se cuvine menționată o decizie de speță⁵⁹ în care ÎCCJ a stabilit că forma cerută de lege este cea a intenției directe, caracterizată prin scopul urmărit de făptuitor, respectiv sustragerea de la îndeplinirea obligațiilor fiscale prin sustragerea de la efectuarea verificărilor financiare, fiscale sau vamale.

Prin urmare, pentru existența laturii subiective este necesar ca făptuitorul să fi urmărit producerea rezultatului, adică sustragerea de la efectuarea verificărilor financiare, fiscale sau vamale, în scopul sustragerii de la îndeplinirea obligațiilor fiscale.

Astfel, declararea fictivă sau declararea inexactă cu privire la sediu nu constituie infracțiunea de evaziune fiscală prevăzută de art. 9 alin. (1) lit. f) din Legea nr. 241/2005 dacă nu este dovedită sustragerea de la efectuarea verificărilor financiare, fiscale și dacă fapta nu este săvârșită în scopul sustragerii de la îndeplinirea obligațiilor fiscale, situație în care fapta nu a fost săvârșită cu vinovăția prevăzută de lege, impunându-se achitarea inculpatului în temeiul art. 16 lit. b) C. proc. pen., raportat la art. 17 alin. (2) C. proc. pen.

Urmarea imediată a acțiunii ilicite este de natură materială, constând în sustragerea de la efectuarea controlului financiar-fiscal, creând posibilitatea pentru contribuabil de a săvârși acte de evaziune fiscală fără a fi descoperit, deoarece organele fiscale nu-i cunosc sediul real.

56 Decizia nr. 2670/2013 a ÎCCJ, Secția penală, forma completă aici: <http://www.scj.ro/1093/Detailii-jurisprudenta?customQuery%5B0%5D.Key=id&customQuery%5B0%5D.Value=111993>.

57 Decizia nr. 1831/2013 a ÎCCJ, Secția penală, forma completă aici: <http://www.scj.ro/1093/Detailii-jurisprudenta?customQuery%5B0%5D.Key=id&customQuery%5B0%5D.Value=111006>.

58 Decizia penală nr. 147/2014, Curtea de Apel Oradea, în Buletinul Curților de Apel.

59 Decizia nr. 1416/2014 a ÎCCJ, Secția penală, forma completă aici: <http://www.scj.ro/1093/Detailii-jurisprudenta?customQuery%5B0%5D.Key=id&customQuery%5B0%5D.Value=113608>.

√ **Latura subiectivă**

Forma de vinovăție cu care se săvârșește această infracțiune este intenția directă calificată de scopul sustragerii de la controlul fiscal.

√ **Forme. Modalități. Sancțiuni**

Consumarea are loc în momentul realizării rezultatului cerut de norma de incriminare, respectiv sustragerea de la efectuarea controlului financiar, fiscal sau vamal. Fapta este, totuși, susceptibilă de amplificare prin efectuarea unor declarații repetate, de fiecare dată contribuabilul arătând un alt sediu fictiv la anumite intervale de timp. Într-o situație ca atare, va exista fie o infracțiune unică continuată, a cărei epuizare va avea loc la data ultimei declarații, fie un concurs real de infracțiuni, în funcție de împrejurările concrete ale cauzei, care vor releva existența uneia sau mai multor rezoluții infracționale.

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.

√ **Obiectul infracțiunii**

Obiectul juridic special este comun cu cel al infracțiunilor analizate anterior.

Obiectul material este reprezentat de bunurile asupra cărora au fost instituite măsurile de sechestru legal aplicat.

√ **Subiecții infracțiunii**

Subiectul activ principal poate fi orice persoană care îndeplinește condițiile generale ale răspunderii penale. În ipoteza în care bunurile sunt înstrăinate de către debitor, atunci suntem în prezența unui subiect activ calificat. Participația este posibilă în toate formele ei.

√ **Subiectul pasiv** este comun cu cel al infracțiunilor analizate anterior.

√ **Latura obiectivă**

Elementul material se realizează prin intermediul mai multor acțiuni alternative, și anume substituirea, degradarea sau înstrăinarea bunurilor sechestrate conform prevederilor legale.

Instituirea sechestrului de către organul fiscal se face prin întocmirea unui proces-verbal a cărui formă este indicată expres de normele în vigoare.

Bunurile mobile sechestrate vor putea fi lăsate în custodia debitorului, a creditorului sau a altei persoane desemnate de organul de executare sau de executorul fiscal, după caz, ori vor fi ridicate și depozitate de către acesta. Atunci când bunurile sunt lăsate în custodia debitorului sau a altei persoane desemnate conform legii și când se constată că există pericol de substituire ori de degradare, executorul fiscal poate aplica sigiliul asupra bunurilor.

În privința prevederilor procedurale penale trebuie să fie în discuție săvârșirea unei infracțiuni, iar aplicarea sechestrului trebuie să vizeze repararea prejudiciului.

Urmarea imediată diferă în funcție de modalitatea normativă săvârșită, însă presupune întotdeauna producerea unui rezultat. Din acest motiv, raportul de cauzalitate trebuie demonstrat pentru fiecare faptă în parte, făcându-se astfel legătura dintre fapta comisă și rezultatul produs.

√ **Latura subiectivă**

Forma de vinovăție cu care se săvârșește această infracțiune este intenția directă calificată prin scop.

√ **Forme. Modalități. Sancțiuni**

Infracțiunea se consumă în momentul în care se realizează una dintre acțiunile încriminate și s-a produs rezultatul specific.

Infracțiunea prezintă trei modalități alternative legale, care pot îmbrăca diverse forme practice. Dacă autorul infracțiunii comite două sau mai multe dintre modalitățile încriminate de legiuitor, vom fi în prezența unei singure infracțiuni și nu a unui concurs.

(2) Dacă prin faptele prevăzute la alin. (1) 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 2 ani.

În ceea ce privește cuantumul prejudiciului, ca o chestiune de principiu, trebuie amintit, în primul rând, că acesta este compus nu doar din cuantumul obligațiilor fiscale aferente debitelor principale, la acestea adăugându-se dobânzi, penalități, majorări de întârziere, calculate până în ziua achitării integrale a sumelor datorate.⁶⁰

Pe de altă parte, caracterizând data de la care se naște plata creanței fiscale, instanța de apel⁶¹ a statuat faptul că aceasta are un caracter cert, lichid și exigibil de la data săvârșirii infracțiunilor, de la care curg și accesoriile fiscale, respectiv majorări și penalități de întârziere, motive față de care a modificat din sentința apelată dispoziția de obligare la plata accesoriilor fiscale aferente debitelor principale, în sensul că acestea vor fi calculate de la data comiterii faptelor până la data achitării integrale a debitelor, iar nu de la data rămânerii definitive a hotărârii, cum în mod eronat a dispus prima instanță.

Există și particularități ale reținerii agravantei prevăzute de alineatul 2, respectiv în modul de calcul al prejudiciului. Astfel, în cazul săvârșirii infracțiunii de evaziune fiscală prevăzută în art. 9 alin. (1) lit. c) din Legea nr. 241/2005, în valoarea prejudiciului⁶² - care, dacă depășește 100 000 de euro în echivalentul monedei naționale, determină reținerea variantei agravate prevăzute în art. 9 alin. (2) din Legea nr. 241/2005 - nu se includ obligațiile fiscale accesorii și nici cheltuielile reale efectuate de inculpat, în ipoteza în care infracțiunea de evaziune fiscală prevăzută în art. 9 alin. (1) lit. c) din Legea nr. 241/2005 este comisă prin evidențierea în actele contabile a unor operațiuni fictive care atestă cheltuieli mai mari decât cele efectuate în realitate, în scopul sustragerii de la îndeplinirea obligațiilor fiscale.

În ceea ce privește solidaritatea obligației de plată, inculpatul răspunde în solidar cu partea responsabilă civilmente, respectiv societatea comercială, care răspunde cu patrimoniul ei în repararea prejudiciului cauzat, societate în cadrul căreia a îndeplinit calitatea de administrator sau asociat sau în folosul căreia a acționat, chiar dacă aceasta se află în procedura de insolvență, atâta vreme cât societatea nu a fost încă radiată.

În aceeași de speță⁶³ s-a apreciat că instanța a greșit, însă, refuzând obligarea inculpatului la plata acestor sume în solidar cu partea responsabilă civilmente, societatea G., prin lichidator judiciar, încălcând astfel dispozițiile art. 24 alin. (3) C. proc. pen. în referire la art. 1000 alin. (3) și art. 1003 C. civ., întrucât, chiar dacă societatea comercială a intrat în procedura de insolvență, aceasta nu a fost radiată, urmând să răspundă, potrivit legii civile, în solidar cu inculpatul pentru paguba provocată prin fapta acestuia din urmă, care, de altfel, a fost acoperită parțial de inculpat.

60 Decizia nr. 1558/2014 a ÎCCJ, Secția penală, forma completă aici: <http://www.scj.ro/1093/Detalii-jurisprudenta?customQuery%5B0%5D.Key=id&customQuery%5B0%5D.Value=108475>.

61 Decizia penală nr. 2323/2013, a ÎCCJ, Secția penală, forma completă aici: <http://www.scj.ro/1093/Detalii-jurisprudenta?customQuery%5B0%5D.Key=id&customQuery%5B0%5D.Value=102822>.

62 Decizia penală nr. 4011 din 2011 a ÎCCJ, Secția penală, forma completă aici: <http://www.scj.ro/1093/Detalii-jurisprudenta?customQuery%5B0%5D.Key=id&customQuery%5B0%5D.Value=83731>.

63 *Ibidem*.

În situația decesului inculpatului⁶⁴, singura persoană care poate fi obligată la repararea prejudiciului cauzat bugetului de stat prin activitatea ilicită a inculpatului decedat este succesorul acceptant al moștenirii acestuia, acesta urmând să răspundă, în solidar cu partea responsabilă civilmente, societatea comercială al cărei administrator și asociat a fost inculpatul, însă în limita activului succesoral.

Instanța supremă subliniază faptul că noutatea majoră adusă de Legea nr. 287/2009 (Noul C. civ.) în materia dreptului de opțiune succesorală este atribuirea efectelor specifice acceptării sub beneficiu de inventar, din reglementarea anterioară, acceptării moștenirii. Prin urmare, acceptarea moștenirii generează următoarele efecte specifice:

- separația de patrimonii; în cazul acceptării moștenirii, patrimoniul succesoral rămânând separat de patrimoniul personal al moștenitorului; în temeiul dispozițiilor art. 1114 alin. (2) din Noul C. civ. operează o separație de patrimonii, ca o excepție pe care o comportă principiul unicității patrimoniului; ca urmare a separației de patrimonii, datoriile sau creanțele moștenitorului acceptant față de defunct nu se sting prin confuziune, succesibilul este considerat terț, în raport cu patrimoniul succesoral, astfel încât poate deveni adjudecatar al unor bunuri succesoriale scoase la licitație, iar din prețul obținut ca urmare a vânzării bunurilor succesoriale vor fi satisfăcute cu preferință creanțele creditorilor succesoralii și ale legatarilor, în timp ce creanțele creditorilor personali ai moștenitorului vor fi satisfăcute numai din restul rămas după lichidarea pasivului moștenirii;

- răspunderea moștenitorului pentru pasivul moștenirii numai în limita activului succesoral;

- bunurile intrate în patrimoniul succesoral, după deschiderea moștenirii, prin efectul subrogației, pot fi afectate stingerii datoriilor și sarcinilor;

- ca efect specific acceptării moștenirii, moștenitorii legali și legatarii universali și cu titlu universal răspund pentru datoriile și sarcinile moștenirii numai cu bunurile din patrimoniul succesoral, proporțional cu cota fiecăruia.

Potrivit art. 22 C. proc. fisc., prin obligații fiscale, în sensul prezentului cod, se înțelege:

- a) obligația de a declara bunurile și veniturile impozabile sau, după caz, impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat;

- b) obligația de a calcula și de a înregistra în evidențele contabile și fiscale impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat;

- c) obligația de a plăti la termenele legale impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat;

- d) obligația de a plăti dobânzi, penalități de întârziere sau majorări de întârziere, după caz, aferente impozitelor, taxelor, contribuțiilor și altor sume datorate bugetului general consolidat, denumite obligații de plată accesorii;

- e) obligația de a calcula, de a reține și de a înregistra în evidențele contabile și de plată, la termenele legale, impozitele și contribuțiile care se realizează prin stopaj la sursă;

- f) orice alte obligații care revin contribuabililor, persoane fizice sau juridice, în aplicarea legilor fiscale. Conform art. 29 alin. (1) C. proc. fisc.: „drepturile și obligațiile din raportul juridic fiscal trec asupra succesorilor debitorului în condițiile dreptului comun”.

În concluzie, răspunderea succesorului acceptant, acesta fiind singurul care a acceptat succesiunea, va fi angajată în condițiile dreptului comun, deci în temeiul dispozițiilor prevăzute de legea civilă, respectiv Noul C. civ.

În ceea ce privește obligarea moștenitorului acceptant la plata obligațiilor fiscale accesorii, instanța a reținut că, deși C. proc. fisc. reglementează expres obligațiile de plată accesorii, acestea reprezintă sume datorate de contribuabil cu titlu de sancțiune pentru neexecutarea la scadență a obligației fiscale. În mod normal, pentru stabilirea cu exactitate a acestor creanțe este necesară stabilirea celor două momente - scadența obligației fiscale și stingerea obligației fiscale. În condițiile în care contribuabilul căruia i se putea imputa neexecutarea culpabilă a obligației fiscale a decedat, iar răspunderea moștenitorului acceptant operează numai în limita activului succesoral, obligarea acestuia din urmă și la plata obligațiilor fiscale accesorii, într-un quantum care nu poate fi determinat cu certitudine la momentul constituirii de parte civilă, nu ar reprezenta altceva decât o sancțiune pentru comportamentul culpabil al autorului, modul de calcul al obligațiilor fiscale accesorii putând depăși valoarea activului succesoral. Recunoașterea în favoarea părții civile a unei creanțe al cărei quantum nu poate fi determinat nici măcar orientativ la acest moment contravine dispozițiilor Noului C. civ. în materie succesorală, potrivit cărora răspunderea succesorului acceptant operează în limita activului succesoral, deoarece practic

⁶⁴ Decizia nr. 178/2014 a ÎCCJ, Secția penală, forma completă aici: <http://www.scj.ro/1093/Detailii-jurisprudenta?customQuery%5B0%5D.Key=id&customQuery%5B0%5D.Value=113638>.

nu se poate determina întinderea răspunderii cât timp activul succesoral este determinat, dar nu se poate cunoaște cuantumul creanței părții civile.

Astfel, instanța a admis acțiunea civilă exercitată de partea civilă Agenția Națională de Administrare Fiscală și a fost obligată, în consecință, partea responsabilă civilmente, în solidar cu succesorul acceptant, acesta din urmă în limitele activului succesoral, conform art. 1114 din Noul C. civ., la plata sumei reprezentând prejudiciul cauzat bugetului de stat. O altă problemă ivită în practică o reprezintă principiul solidarității prejudiciului, pe care instanța este dator să îl aplice atâta vreme cât nu se poate diviza exact acesta între inculpați.⁶⁵

(3) Dacă prin faptele prevăzute la alin. (1) 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 3 ani.”

Trebuie observat că, în cazul acestei agravante, conținutul este similar cu cel al agravantei de la alin. 2, diferența dintre acestea este dată de cuantumul prejudiciului care aici este stabilit la cuantumul de 500 000 de euro, ceea ce atrage și o majorare a limitelor de pedeapsă cu 3 ani. Ca atare, analiza și observațiile făcute mai sus sunt deplin valabile și aici.

⁶⁵ Decizia nr. 2615/2013 a ÎCCJ, Secția penală, forma completă aici: <http://www.scj.ro/1093/Detalii-jurisprudenta?customQuery%5B0%5D.Key=id&customQuery%5B0%5D.Value=102857>.

În loc de concluzii

Mecanismul fraudei fiscale nu este apanajul societăților dezvoltate. Ori de câte ori o societate organizează un sistem coerent de colectare a taxelor, apar inevitabil mecanismele de evitare a plății acestora. Legislațiile statelor europene sunt în mare măsură asemănătoare legislației românești, diferențele apar la modul de aplicare a dispozițiilor legale, la organizarea și funcționarea aparatului fiscal al statului, la predictibilitatea și consecvența deciziilor judiciare luate în cazurile de fraudă fiscală și, nu în ultimul rând, la crearea de bune practici pentru intensificarea cooperării, întărirea încrederii între administrațiile fiscale și contribuabili, pentru realizarea unei transparențe mai mari cu privire la drepturile și obligațiile contribuabililor și încurajarea unei abordări orientate spre servicii.

Vom prezenta, în cele ce urmează, câteva elemente de legislație și jurisprudență europeană.

Germania a înregistrat progrese în prevenirea și combaterea evaziunii fiscale. Principiul care se aplică preponderent este cel al caracterului preventiv, ceea ce face ca foarte mulți contribuabili potențiali suspecti de fraudă fiscală să se denunțe, pentru a scăpa de consecințele unei proceduri judiciare penale, cauzele acestei atitudini fiind, printre altele: buna organizare a aparatului administrativ fiscal, capabil să depisteze fraudă fiscală și să ia, neîntârziat, măsurile necesare pentru blocarea activelor persoanei în cauză (de la conturi bancare până la bunuri mobile și imobile, aspect simplificat de o evidență clară a tuturor contribuabililor după numărul de identificare fiscală unic), o practică judiciară consacrată, care face ca persoana să aibă din timp reprezentarea sancțiunii pe care ar putea să o primească la finalul procesului, cheltuielile considerabile ale unei astfel de proceduri care trebuie achitate de persoana găsită vinovată, atitudinea opiniei publice, a colectivității în general, de condamnare a unor astfel de conduite de nerespectare a dispozițiilor legale.

Amintim aici și inițiativa autorităților germane de a cumpăra baze de date cu persoane care dețin conturi în străinătate (Elveția) pentru a verifica dacă aceste active au fost declarate legal, ceea ce a dus la câteva anchete de răsunet, dar, și mai important, la creșterea numărului de denunțuri, întărindu-se ideea că statul are toate mijloacele necesare pentru a afla orice informație despre veniturile unei persoane și felul în care aceasta și le declară, rezultatele fiind chiar peste așteptările oficialilor germani.

Frauda fiscală este incriminată ca infracțiune în codul fiscal, fiind prevăzută o pedeapsă până la 5 ani închisoare sau pedeapsa cu amenda, iar în cazurile grave, de la 6 luni la 10 ani. Tentativa este și ea pedepsibilă. Ultima modificare a textului de lege referitor la fraudele fiscale, instrumentarea și pedepsirea acestora este din anul 2013, când s-a mărit termenul de prescripție la 10 ani.

Nepedepsirea are loc dacă suspectul se autodenunță înainte ca organele fiscale să înceapă o investigație.

Infracțiunea se realizează prin declararea la organele fiscale sau vamale a informațiilor eronate sau incomplete, când se ascunde acestora informații fiscale prin nedeclararea veniturilor, prin folosirea semnelor și simbolurilor fiscale fără drept, prin diminuarea masei impozabile în folosul său sau al unei alte persoane, toate aceste fapte trebuind să fie comise cu intenție.

În ceea ce privește aplicarea pedepsei, Curtea Supremă de Justiție a simplificat lucrurile, stabilind prin jurisprudența sa (mai ales începând cu anul 2008) principii după care instanțele trebuie să se orienteze în aplicarea pedepsei, principalul criteriu fiind valoarea prejudiciului, cu alte cuvinte, cu cât mai mare este prejudiciul, cu atât mai mare va fi pedeapsa aplicată. Pe de altă parte, un prejudiciu mai mare de 50 000 de euro, face ca acel caz de fraudă fiscală să fie unul grav, ceea ce ne duce deja la o pedeapsă de la 6 luni la 10 ani, o pedeapsă cu închisoarea fără executare fiind posibilă doar în circumstanțe excepționale.

Astfel spus, un prejudiciu de până la 50 000 de euro atrage în mod normal aplicarea unei pedepse cu amenda penală, de la 50 000 de euro poate fi aplicată o pedeapsă cu închisoarea sub supraveghere, de la 100 000 de euro ar trebui aplicată pedeapsa cu închisoarea cu executare, doar excepțional fără executare în regim de detenție, iar de la 1 000 000 de euro este improbabilă obținerea unei pedepse cu închisoarea sub supraveghere. În anul 2013, de exemplu, s-au pronunțat în Germania 2 129 de hotărâri de condamnare la pedepse cu amenda penală sau cu închisoarea pentru fraude

fiscale, totalul anilor de închisoare fiind 2 154, iar totalul pedepselor cu amenda fiind de 44 000 000 euro. Prin comparație, demonstrând caracterul preventiv despre care aminteam, 18 032 de cazuri de fraude fiscale au fost suspendate (închise) ca urmare a denunțurilor.

De exemplu, într-un caz, unui angajator care și-a plătit angajații fără a le declara veniturile, cauzând un prejudiciu de 950 000 euro, în perioada 2001-2005, i s-a aplicat acestuia o pedeapsă de 23 de luni închisoare în regim de detenție, deși cuantumul îl califica la suspendarea executării acesteia sub supraveghere (potrivit legislației naționale, o pedeapsă de până la 2 ani poate fi suspendată condiționat sub supraveghere). Curtea Supremă a respins contestația făcută sub acest aspect, arătând că o eventuală suspendare sub supraveghere a acesteia nu este posibilă, printre altele, deoarece acesta a mai fost anterior condamnat (Dosarul nr. AZ 1 StR 416/08).

Într-un alt caz, o altă persoană a primit 2 ani închisoare sub supraveghere pentru un prejudiciu de 1,1 milioane de euro, reținându-se că cel condamnat a recunoscut fapta, a achitat prejudiciul, nu avea antecedente penale, că a fost consiliat greșit de un consultant fiscal, iar procedura judiciară i-a provocat afecțiuni psihice. Curtea Supremă a admis contestația parchetului, care a criticat pedeapsa aplicată ca fiind prea blândă și a dispus rejudecarea cauzei (Dosarul nr. AZ 1 StR 525/11).

Într-o altă speță, o persoană nu a declarat venituri din depozite, cauzând un prejudiciu de 5,8 milioane de euro. Pentru această faptă a primit 7 ani de închisoare. Codamnatul a criticat pedeapsa aplicată, arătând că s-a autodenunțat cu ocazia percheziției efectuate la domiciliul său și a achitat prejudiciul. Curtea Supremă a respins contestația acestuia, analizând chestiunea denunțului până la începerea unei investigații, respectiv când se poate vorbi despre începutul unei investigații (Dosarul nr. AZ 1 StR 245/09).

Italia are o nouă lege de sancționare a fraudelor fiscale, în vigoare din aprilie 2000, fiind înlocuită reglementarea anterioară din 1982, care a fost considerată ca nemaifiind corespunzătoare, prilejul pentru înăsprirea legislației fiind criza financiară europeană. Noua lege definește termenii în materie fiscală, facturile, documentele legale, activul, pasivul, lărgind sfera persoanelor care pot răspunde penal alături de autor prin includerea, în anumite circumstanțe, inclusiv a avocatului responsabil cu consilierea în materie fiscală, dar nu stabilește, ca legea germană, un termen special de prescripție, aplicându-se normele de drept comun.

Fraudele fiscale sunt împărțite în delikte legate de întocmirea declarațiilor de venit și delikte în legătură cu documentele și plata taxelor.

De exemplu, este incriminată cu o pedeapsă de la 1 an la 3 ani nedepunerea declarației cu privire la veniturile realizate (lăsându-se totuși o marjă de timp de până la un an pentru contribuabil pentru depunerea acestei declarații), iar intenția de a diminua suma de plată a taxelor sau a TVA prin folosirea de facturi sau alte documente în care sunt inserate tranzacții fictive este pedepsită cu închisoarea de la un an și 6 luni la 6 ani. Cu aceeași pedeapsă este amenințat cel care eliberează sau înmânează facturi ori alte asemenea documente unei alte persoane care atestă operațiuni fictive pentru ca dobânditorul acestora să diminueze taxele pe care le datorează.

Franța incriminează fraudă fiscală în Codul penal, atitudinea general ilicită constând în sustragerea parțială sau totală frauduloasă de la plata taxelor și impozitelor, pedeapsa fiind, în afara sancțiunilor fiscale, amenda penală de 500 000 de euro și închisoarea de până la 5 ani. Această atitudine ilicită se materializează prin omisiunea voluntară de declarare a veniturilor sau declararea inexactă a acestora, disimularea conștientă a masei impozabile, atragerea insolvenței sau utilizarea altor manevre pentru recuperarea de impozite.

Textul de incriminare prevede mai multe variante agravante dacă fraudă fiscală este comisă în grup organizat sau dacă este săvârșită în circumstanțe cum ar fi utilizarea de false documente, utilizarea de domiciliu fiscal fictive în străinătate, interpunerea fictivă a unei alte entități, pedeapsa fiind 2 000 000 de euro și închisoarea până la 7 ani.

Pedepsele sunt reduse la jumătate pentru cei care permit descoperirea altor participanți.

Deoarece combaterea fraudei fiscale nu a adus rezultatele dorite (de exemplu, 1 351 condamnări pentru astfel de fapte în anul 2006 și doar 1 111 în anul 2011), iar aceste delictе au luat forme din ce în ce mai sofisticate, legislativul francez a modificat, în decembrie 2013, cadrul legal, înăsprind pedepsele pentru formele agravate ale fraudei fiscale, extinzând competența materială a organelor de investigare a fraudelor fiscale și aria de metode și procedee de investigație care pot fi utilizate în astfel de cazuri, completând cadrul legal privitor la confiscare.

Ne vom opri aici cu exemplele din legislația altor țări, deoarece evaziunea și fraudă fiscală au o dimensiune transfrontalieră, fenomenul constituind o preocupare constantă a instituțiilor și organismelor europene. Într-o recentă poziție⁶⁶, Comisia Europeană a trecut în revistă propunerile formulate până în prezent în acest domeniu, respectiv crearea unui nou cadru de cooperare administrativă, eliminarea lacunelor privind impozitarea veniturilor din economii, proiectul acordului de cooperare fiscală și antifraudă între UE și statele sale membre și Liechtenstein, mecanismul de reacție rapidă împotriva fraudei în materie de TVA, aplicarea opțională a mecanismului de taxare inversă a TVA, crearea forumului UE privind TVA pentru schimbul de opinii concrete transfrontaliere privind TVA .

În același document, Comisia subliniază că va studia posibilitatea și fezabilitatea alinierii definiției anumitor tipuri de fraude fiscale, inclusiv a sancțiunilor penale și administrative pentru toate tipurile de taxe și impozite.

Pe plan național, apreciem că, deși Noul Cod penal a fost adoptat și a intrat în vigoare, poate că nu este prea târziu să fie luată din nou în discuție abrogarea Legii nr. 241/2005 și introducerea unei infracțiuni de evaziune fiscală în cuprinsul acestuia cu un conținut simplu și eficient, neechivoc, care să nu genereze doar discuții pe marginea interpretării sale, ci o combatere reală a evaziunii fiscale, reglementări care să elimine neajunsurile celor anterioare și problemele de aplicare a lor apărute în practica judiciară, care să se alinieze celor adoptate de alte state europene cu rezultate notabile în acest domeniu.

⁶⁶ Forma completă poate fi consultată aici: http://ec.europa.eu/taxation_customs/common/publications/com_reports/taxation/index_en.htm.