



ANALIZA JURIDICO-PENALĂ A EVAZIUNII FISCALE A ÎNTREPRINDERILOR, INSTITUȚIILOR ȘI ORGANIZAȚIILOR

Svetlana BRATESCU, studentă

CZU: 343.359.2:336.225.68

svetlana.bratescu@gmail.com

From a legal, economic and social point of view, the payment of the tax is based on constitutional principles, simultaneously infringing criminal and fiscal law. Tax evasion of enterprises, institutions and organizations has become a worrying phenomenon that threatens the stability of the national economy. In this context, art.244 of the Criminal Code of the Republic of Moldova is called to ensure the fight against these crimes.

Generic, evaziunea fiscală constă în totalitatea procedurilor licite sau ilicite prin care cei interesați sustrag în tot sau în parte materia impozabilă [1, p.14], fiind adesea situația premisă pentru săvârșirea infracțiunii de spălare a banilor și/sau pseudoactivității de întreprinzător.

Fenomenul produce efecte specifice asupra statului, asupra altor contribuabili, precum și asupra pieței forței de muncă, ceea ce generează diminuarea resurselor utilizate în scopuri comune, provoacă delocalizări ale activităților economice, iar într-un final afectează echitatea socială.

La nivel internațional, Declarația Universală a Drepturilor Omului marchează îndatorirea oricărei persoane față de colectivitate. La nivel național, Constituția RM stabilește obligația cetățenilor de a contribui prin impozite și taxe la cheltuielile publice. Pe principiul vaselor comunicante, relațiile sociale cu privire la formarea BPN și-au găsit ocrotire sub incidența normei prevăzute la art.244 CP RM, în cele două variante-tip ale infracțiunii.

Norma penală fiind una de blanchetă, o atenție sporită este oferită sediului acestei materii – *dreptului fiscal*, astfel că terminologia utilizată de către legiuitor în cadrul componentei de infracțiune își găsește explicație în știința economică și, în special, în prevederile legale cu privire la contabilitate și fiscalitate. De exemplu, în cazul delimitării noțiunilor de „*documentele contabile, fiscale și/sau financiare*” și

„acte contabile, fiscale și/sau financiare”, considerăm că legiuitorul a pornit de la principiul diferențierii „contabilității albe” de „contabilitatea neagră”, sau fiind ghidat de autoritatea emitentă a documentului/actului. În aceeași ordine de idei, actul juridic civil poate fi considerat documentul contabil primar prin care se înregistrează anumite operațiuni contabile. În ceea ce privește noțiunile de „obiect al impunerii”, „obiect impozabil” și „bază impozabilă”, remarcăm că acestea se află în raporturi de încrucișare, obiectul impozabil fiind utilizat alternativ în funcție de tipul taxei/impozitului și contextul utilizat.

De precizat că modalitățile faptice prevăzute în dispoziția art.244 CP RM nu acoperă întreg spectrul de fapte de eludare de la plata prelevărilor obligatorii la BPN. Contribuabilul utilizând adesea o manieră deosebit de metodică, mai ales în cazul creării registrelor contabile fictive, alterării echipamentelor de casă și control etc. De asemenea, nu este considerată evaziune fiscală neplata la timp a prelevărilor obligatorii fiscale, a amendei fiscale sau majorării de întârziere, precum nici reducerea obiectului impozabil prin facilități fiscale și alte mijloace legale puse la dispoziția contribuabilului.

Intenția directă derivă din scopul acestor infracțiuni, care la rândul său se subînțelege din dispoziția normei de incriminare și prin delimitarea evaziunii fiscale a întreprinderilor, instituțiilor și organizațiilor de alte fapte adiacente [2, p.154]. În doctrina și practica românească, o persoană juridică poate acționa cu intenție indirectă atunci când, deși s-au luat în cunoștință de cauză o serie de decizii, prin adoptarea acestora s-a acceptat indiferent de către organele de conducere probabilitatea comiterii faptei sau a producerii rezultatului acesteia [3, p.374-375].

Subiectul infracțiunilor este atât persoana fizică, cât și persoana juridică. Sancțiunea prevăzută pentru persoana juridică fiind aplicată inclusiv pentru contribuabilul – persoană fizică (*formă organizatorico-juridică*). De menționat că subiectul evaziunii fiscale uneori nu coincide cu subiectul infracțiunii în sensul art.244 CP RM, din considerentul că subiect al impunerii (*contribuabilul*) poate fi numai persoana juridică/persoana fizică (*formă organizatorico-juridică*), iar subiect al infracțiunii – persoana juridică și cea fizică responsabilă din cadrul întreprinderii, organizației sau instituției [4, p.272].

Amintim că în plan juridic, dispoziția normei art.244 CP RM a cunoscut amendamente prin adoptarea Legii nr.179 din 26.07.2018, care a introdus noi prelevări fiscale obligatorii la BPN, și anume, taxa prevăzută de Codul fiscal; contribuția de asigurări sociale de stat obligatorii; prima de asigurare obligatorie de asistență medicală [5, p.90]. Modificările și-au găsit aplicabilitate imediată în practică, mai ales în cazul întreprinderilor, instituțiilor sau organizațiilor care promovau angajarea neoficială și, respectiv, achitarea salariilor în „plic”.

Compensativ, legiuitorul a impus și condiții favorabile, de exemplu, prin majorarea plafonului minim al urmărilor prejudiciabile, stabilirea unui cadru temporal exact (*suma aferentă anului fiscal*). Prin urmare, spectrul faptelor de evaziune fiscală care cad sub incidența legii penale a fost restrâns. În virtutea acestui fapt, un număr mare din hotărârile studiate au avut drept finalitate încetarea procesului penal de învinuire pe motiv că infracțiunea nu întrunește elementele constitutive ale componenței de infracțiune în temeiul efectului retroactiv al legii penale, cu posibilitatea atragerii la răspundere contravențională, eventual fiscală.

Potrivit datelor publicate pe Portalul Governamental de Date Deschise, în anul 2019 au fost întocmite 60 de procese-verbale de constatare a infracțiunilor de evaziune fiscală a întreprinderilor, instituțiilor și organizațiilor, sub aspect dinamic numărul infracțiunilor constatate depășește cu 4,5 ori perioada de referință a anului 2018.

Pornind de la datele statistice furnizate, se creează impresia unei situații pozitive, totuși bazele cifrei negre a criminalității fiscale rămân a fi necunoscute (*lipsa unor probe pertinente, concludente și utile; prezența unor circumstanțe care exclud caracterul penal al faptei; corupția funcționarilor fiscali sau a colaboratorilor organelor de drept; iscusința contribuabililor în fraudarea legii și documentelor contabile; pregătirea insuficientă a funcționarilor fiscali etc.*).

Pentru combaterea evaziunii fiscale, nu este necesar să se impună niște sancțiuni drastice, ci ar trebui realizat un control fiscal eficient, un sistem legislativ viabil și poate, în primul rând, o educație fiscală a cetățenilor [6, p.120].

Cu titlu de propunere legislativă cu privire la art. 244 CP RM, apreciem oportun:

1. Introducerea în textul de incriminare a celei de a treia modalități faptice, și anume, *prin alterarea, distrugerea sau tănuirea intenționată a echipamentelor de casă și control.*

2. Necesitatea introducerii unei forme agravate infracțiunii, și anume, săvârșirea infracțiunii de evaziune fiscală a întreprinderilor, instituțiilor sau organizațiilor *de către un grup criminal organizat sau organizație criminală.*

3. Completarea articolului cu alin.(4) care ar prevedea *liberarea de răspundere penală* în cazul alin.(1) art.244 CP RM, dacă persoana a recuperat prejudiciul cauzat, precum și suma tuturor restanțelor, majorărilor de întârziere (*penalităților*) și amenzilor stabilite în conformitate cu Codul fiscal.

4. Completarea Codului penal al RM cu o normă nouă care ar sancționa persoanele care obțin, fără drept, sume de bani cu titlu de *rambursări sau restituiri* de la BPN ori *compensări datorate la BPN.*

5. Adoptarea în Republica Moldova a unei *legi speciale* cu referire la prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, amplificând astfel claritatea în aplicarea practică a normelor contravenționale și penale de referință [7, p.165].

6. Reevaluarea sistemului fiscal în ansamblu și a formelor de răspundere juridică, în particular, în special sub aspect de uniformizare atât a legislațiilor, cât și a practicilor de aplicare a acestor norme.

Răspunderea penală a întreprinderilor, instituțiilor și organizațiilor trebuie să fie cea din urmă metodă de combatere a fenomenului de evaziune fiscală. Or, constrângerea are caracter excepțional, convingerea fiind fundamentul prevenției. Republica Moldova poate învăța din practica altor state și percepe sancțiunea ca un mijloc de restabilire a echității sociale – majorând veniturile statului prin sumele încasate din penalități, amenzi și recuperarea prejudiciului cauzat.

Referințe:

1. STATI, V. Răspunderea penală pentru evaziunea fiscală a întreprinderilor, instituțiilor și organizațiilor. Partea I. În: *Revista Națională de Drept*. 2012, nr.7.
2. BRÎNZA, S. ș.a. *Tratat de drept penal*. Partea specială. Volumul II. Chișinău: Tipografia Centrală, 2015.



3. STĂNILĂ, L. Persoana juridică – subiect activ al infracțiunii de evaziune fiscală. În: *Analele Universității de Vest din Timișoara – Seria Drept. Universul Juridic Premium* 2016, nr. 3.
4. BUZDUGAN, T. Subiectul infracțiunii de evaziune fiscală a întreprinderilor, instituțiilor și organizațiilor. În: *Conferința științifică națională cu participare internațională. Integrare prin cercetare și inovare*. Chișinău: CEP USM, 2018.
5. BRÎNZA, S. ș.a. Capitolul X al părții speciale a Codului penal al Republicii Moldova: efectele adoptării legii nr. 179/2018. În: *Polish Science Journal. Section: Science of law*. Warsaw: Sp.zo.o. "iScience" 2018, no.6.
6. REICU, O. Concepte teoretico-aplicative privind evaziunea fiscală pe Plan național și internațional. În: *Interuniversitaria*. Ediția VI-a/Volumul II. Bălți, 2011.
7. CRISTEA, I. *Răspunderea pentru evaziunea fiscală reglementată de legislația penală a româniei*: Teză de doctor în drept. Chișinău: ULIM, 2011.

*Recomandat
Vitalie STATI, dr., conf. univ.*