

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

Ion BARGAN

CZU: 343.359.2:334.7

The contribution of the citizens to the formation of the public budget is an obligation established by the majority of the states of the world. At the international level, the Universal Declaration of Human Rights marks the commitment of every person to collectivity, because only within it is possible the free and full development of the human personality.

At the national level, the Constitution of the Republic of Moldova establishes the obligation of citizens to contribute, through taxes and fees, to public expenditures. Failure to comply with this obligation will have multiple macroeconomic and micro-economic consequences, ranging from a decrease in budget revenues to an impact on the income of each individual in the party and the good.

Generic, evaziunea fiscală constă în totalitatea procedeelor licite sau ilicite prin care cei interesați sustrag în tot sau în parte materia impozabilă. Fenomen cauzat de percepția asupra corectitudinii impunerii; interesul patrimonial de a evita, parțial sau total, obligația fiscală, dezicerea contribuabilului de pactul social tacit, fenomen specific statelor al căror sistem public nu este eficient și echitabil.

Evaziunea fiscală produce efecte specifice asupra statului, asupra altor contribuabili, precum și asupra pieței forței de muncă. Statul își vede diminuate veniturile proprii; indirect, diminuarea veniturilor etatice va afecta ansamblul social prin diminuarea resurselor utilizate în scopuri comune; contribuabilii de bună-credință suportă efectele redistribuirii sarcinii fiscale pe sistemul vaselor comunicante. Astfel normele dreptului penal protejează o gamă largă de **valori sociale care sunt prejudiciate**, periclitare sau vătămate, considerându-se că orice infracțiune aduce atingere întregii ordini juridice.

În acest context, art.244 CP RM este chemat să asigure combaterea evaziunii fiscale a întreprinderilor, instituțiilor și organizațiilor, considerată manifestarea cea mai periclitată sub aspect social al fenomenului de evaziune fiscală [1, p. 144].

Infracțiunea fiscală constituie nu numai o infracțiune care atentează la sistemul financiar al statului, dar și o infracțiune care cauzează prejudicii și altor obiecte generice [2, p. 205]. Pentru survenirea răspunderii penale, infracțiunea de evaziune fiscală a întreprinderilor, instituțiilor și organizațiilor trebuie să fie realizată în cel puțin una din cele două modalități faptice prevăzute la art. 244 CP RM.

Astfel, în cazul primei modalități normative: a) Fapta constă doar în acțiune; b) Obiectul material îl reprezintă documentele contabile, fiscale și/sau financiare;

c) Mijlocul de săvârșire a infracțiunii îl reprezintă documentele contabile, fiscale și/sau financiare (*inclusiv cele electronice*) care conțin date privind veniturile vădit denaturate; și/sau documentele contabile, fiscale și/sau financiare care nu au la bază operațiuni reale ori care au la bază operațiuni ce nu au existat; d) Produsul infracțiunii coincide cu mijlocul de săvârșire a infracțiunii.

În cazul celei de a doua modalități normative: a) Fapta poate consta în acțiune sau inacțiune; b) Obiectul imaterial îl reprezintă obiectul impozabil; Obiectul material îl reprezintă actele contabile, fiscale și/sau financiare; c) Mijlocul de săvârșire a infracțiunii coincide cu obiectul imaterial, după caz cu cel material; d) Obiectul impozabil nu poate fi produs al infracțiunii; Actele contabile, fiscale și/sau financiare pot fi (*după caz*) produs al infracțiunii.

Un aspect important în cercetarea formelor, metodelor, vinovăției în cazul săvârșirii evaziunii fiscale de către întreprinderi, instituții și organizații, este identificarea subiectului infracțiunii, care potrivit doctrinarilor poate fi stabilit în două categorii, persoana fizică și persoana juridică. Aceeași divizare o face și legislația penală, stabilind cele două entități la art.21 CP RM.

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.

Actele vizând ținerea evidenței contabile, autentificarea acestora, prezentarea ei la organele fiscale sunt realizate de către conducătorii întreprinderii, instituției și organizației, contabilii-șefi, contabili, precum și de către alți funcționari care îi înlocuiesc [3, p. 272].

Lupta împotriva evaziuniștilor s-a transformat într-o adevărată vânătoare de vrăjitori la nivel mondial, fiecare reuniune la nivel înalt fiind o ocazie pentru proferarea amenințărilor la adresa celor care nu vor să plătească statelor impozite, taxe sau alte prelevări obligatorii. În acest context, sunt discutate intens planuri ambițioase constând în schimburi de informații între guverne cu privire la conturi bancare nedeclarate, constrângerea tradiționalelor paradisuri UE sau negocieri cu băncile care ascund evaziuniștii. Legislația penală cunoaște numai conținuturi concrete de infracțiuni, La rândul lor, acestea posedă și semne care, fiind iminente și necesare pentru existența acestor componente, sunt totodată comune și pentru altele [4, p. 138].

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. Astfel, în urma cercetărilor realizate, propunem un șir de recomandări care considerăm că ar fi bine-venite pentru legislația Republicii Moldova, după cum urmează:

1. Cu titlu de propunere legislativă cu privire la art. 244 CP RM, apreciem oportun a se introduce în textul de incriminare a celei de a treia modalitate faptică, și

anume – prin alterarea, distrugerea sau tănuirea intenționată a echipamentelor de casă și control.

2. Cu titlu de propunere *de lege ferenda* referitoare la norma prevăzută de art.244 CP RM, reținem necesitatea introducerii unei forme agravate ale infracțiunii, și anume, săvârșirea infracțiunii de evaziune fiscală a întreprinderilor, instituțiilor sau organizațiilor *de către un grup criminal organizat sau organizație criminală*.
3. *De lege ferenda*, la art. 244 CP RM propunem 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. Considerăm că Codul penal al Republicii Moldova necesită a fi completat cu o normă nouă ce 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. Cu titlu de recomandare, propunem 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.
6. Se impune o reevaluare a 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.

Pornind de la ideea dreptului discreționar, instanța are posibilitatea de a opta între mai multe soluții posibile corespunzătoare scopului legii, atunci când aplică o dispoziție legală, – judecătorul apreciind după intima sa convingere.

Referințe:

1. BRÎNZA, S. ș.a. *Tratat de drept penal. Partea specială*. Vol. II. Chișinău: Tipografia Centrală, 2015.
2. BERLIBA, V. *Evaziunea fiscală. Probleme privind obiectul ocrotirii penale. Dreptul național în contextul proceselor intergraționiste*. Chișinău: CEP USM, 2007.
3. 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.
4. CUȘNIR, V. ș.a. *Aspecte juridico-penale ale evaziunii fiscale a întreprinderilor, instituțiilor și organizațiilor. Studiu monografic*. Chișinău: Elan Poligraf, 2002.

Recomandat
Gheorghe RENIȚĂ, dr, lector univ.