

Legea nr. 241 din 15 iulie 2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale^{*)}

Capitolul I. Dispoziții generale¹⁾

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

Comentariu

1. În literatura juridică²⁾, *evaziunea fiscală* este considerată ca fiind „rezultanta logică a defectelor și inadvertențelor unei legislații imperfecte, a metodelor defectuoase de aplicare, precum și a unei neprevederi și nepriceperi a legiitorului, a cărei fiscalitate excesivă este tot atât de vinovată ca și cei pe care îi provoacă prin aceasta la evaziune”.

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

Domeniul de manifestare a evaziunii fiscale este atât de întins, pe cât este de larg și variat câmpul de aplicare a impozitelor. Totuși, ea se manifestă pregnant în special în domeniul impozitelor directe, influențând randamentul acestora.

În funcție de modul cum poate fi săvârșită, evaziunea fiscală cunoaște *două forme de manifestare*:

- ✓ evaziune legală (realizată la adăpostul legii);

^{*)} **Nota autorului:** Mulțumesc surorii mele, Gabriela Zamfir, expert contabil, fără sprijinul căreia nu aș fi reușit să realizez comentariul legii, instrument util în analiza ulterioară a hotărârilor judecătorești prezentate.

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⁾ D.D. Șaguna, Drept financiar și fiscal, Ed. All Beck, București, 2003, p. 468.

✓ evaziune frauduloasă (ilicită).

În demersul de definire a acestei practici, se pune problema delimitării evitării (licite) a impozitului de evaziunea fiscală (frauduloasă). Prima delimitare privește așa-numita problemă a legalității, în care evitarea este permisă de lege, iar evaziunea frauduloasă nu. Cu toate acestea, granițele nu sunt întotdeauna precise și există o zonă gri de sustragere. Sunt argumente pertinente care susțin că, din punct de vedere moral, anumite tipuri de evitare (licită) a impozitării sunt la fel de greșite ca și evaziunea frauduloasă și de aceea ar trebui tratate la fel ca aceasta.

Delimitarea evaziunii fiscale licite de cea ilicită este necesară și utilă, pentru că dă posibilitatea estimării mărimii fenomenului pe cele două forme de manifestare și contribuie la sensibilizarea factorilor de decizie politică și a celor administrativi în a căuta și stabili mijloacele adecvate de limitare și combatere a fenomenului în cauză. În practică însă, este foarte greu de delimitat evaziunea fiscală licită de cea frauduloasă, astfel că între legal și ilegal nu există o ruptură, ci, mai degrabă, o continuitate, încercările succesive de a profita de lacunele legii conducând contribuabilul de la legal la ilegal.

Cel mai adesea, *frauda fiscală* desemnează o infracțiune la lege, o încălcare voită a legii fiscale în vigoare și se distinge de evaziunea fiscală licită, care reprezintă o utilizare abilă a posibilităților și alternativelor oferite de lege. Dacă sustragerea de la îndeplinirea obligațiilor fiscale se realizează prin interpretarea legilor fiscale în favoarea contribuabilului, atunci ne aflăm în aria evaziunii fiscale licite, care nu este considerată contravenție sau infracțiune și nu este pedepsită, contribuabilii diminuându-și veniturile impozabile pe baza unor criterii sau norme acceptate, legale. În situația în care se disimulează obiectul impozabil, se subvaluează cuantumul materiei impozabile sau se folosesc alte mijloace de sustragere de la plata impozitului datorat, ne aflăm în domeniul evaziunii fiscale frauduloase sau al fraudei fiscale. Cel mai adesea, aceasta se manifestă prin întocmirea de declarații false, ținerea de evidențe contabile duble, nereale, nedeclararea materiei impozabile, declararea unor venituri impozabile inferioare celor reale etc.

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 *frauda fiscală*. Zona gri este situată la granița dintre legal și ilegal, delimitarea acesteia nefiind, în practică, ușor de trasat.

Ca modalități concrete de evitare a impozitului (care necesită voința și intenția contribuabilului) sunt evaziunea fiscală având la bază abilitatea fiscală, prin folosirea lacunelor sistemului fiscal și imperfecțiunii legilor fiscale, și evaziunea fiscală prin abuz de drept. Alte modalități de evitare sau de diminuare a impozitului, încadrate în zona legală, sunt abținerea contribuabililor de a îndeplini, desfășura anumite activități, operațiune frecventă în cazul unei fiscalități excesive, și folosirea regimurilor fiscale de favoare, în care chiar legea fiscală asigură evaziunea, cum este cazul evaluării forfetare a materiei impozabile.

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, fiecare situație în parte fiind necesar a fi analizată separat.

2. Evaziunea fiscală licită reprezintă sustragerea unei părți din materia impozabilă, fără ca acest lucru să fie considerat contravenție sau infracțiune. Ea presupune exploatarea cadrului normativ existent, în sensul valorificării inteligente a inconsecvențelor, contradicțiilor sau echivocității unor prevederi legale, în scopul evitării obligațiilor legale către stat.

Există cazuri în care evitarea plății obligațiilor fiscale poate conduce la concluzia că și această formă a evaziunii fiscale atrage culpa subiectului economic implicat. Cu toate acestea, lui nu i se aplică sistemul de penalități care însoțește fraudă fiscală, având în vedere faptul că nu a încălcat nicio lege, ci practic a profitat de legislația existentă (sau de lipsa ei), „recurgând la o combinație neprevăzută de legiuitor și, în consecință, tolerată prin scăpare din vedere”. Singurul „vinovat” de producerea evaziunii fiscale legale este, 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.

Evaziunea fiscală licită *este favorizată de:*

- ✓ acordarea unor facilități fiscale sub forma unor exonerări, scutiri parțiale, reduceri, deduceri etc.;
- ✓ acordarea unor scutiri delimitate temporar, în cazul înființării de noi societăți comerciale;
- ✓ scoaterea de sub incidența impozitului a veniturilor aferente depozitelor bancare și a celor provenite din plasamente în obligațiuni emise de stat;
- ✓ nereglementarea cheltuielilor generale ale societăților comerciale, aceasta creând tentația supraevaluării, prin creșterea, nejustificată economic, a acestora;
- ✓ impunerea veniturilor realizate de anumite categorii de persoane fizice pe baza unor norme medii de venit creează condiții, pentru contribuabilii care realizează venituri mai mari decât media, să nu plătească impozit pentru diferența respectivă;
- ✓ exploatarea unor lacune ale legii etc.

În practică, faptele de evaziune fiscală bazate pe interpretarea favorabilă a legii (evaziune fiscală legală) sunt diversificate și numeroase, în funcție de inventivitatea contribuabililor și de caracterul confuz al legii.

Metodele cele mai frecvent folosite sunt următoarele:

- ✓ investirea unei părți din profitul realizat în achiziții de mașini și utilaje pentru care statul acordă reduceri la impozitul pe profit;
- ✓ folosirea dispozițiilor legale privind donațiile filantropice, indiferent dacă acestea au avut loc sau nu;
- ✓ scăderea din veniturile impozabile a cheltuielilor de protocol, reclamă și publicitate, în valoare mai mare decât cele care rezultă din aplicarea cotelor legale;
- ✓ interpretarea favorabilă a dispozițiilor legale, care prevăd importante facilități pentru contribuțiile la sprijinirea activităților social-culturale, științifice și sportive;
- ✓ constituirea de fonduri de amortizare sau rezervă într-un cuantum mai mare decât cel justificat din punct de vedere economic.

3. Evaziunea fiscală frauduloasă (frauda fiscală) constituie o formă de eludare agravantă, fiind studiată, analizată, legiferată și sancționată, prin măsuri pecuniare și privative de libertate, ori de câte ori este depistată. Aceasta constă, deci, în ascunderea ilegală, totală

sau parțială, a materiei impozabile ce către contribuabili, în scopul reducerii sau eliminării obligațiilor fiscale ce le revin.

Evaziunea fiscală frauduloasă se prezintă sub următoarele *forme*:

a) *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.

Această formă a evaziunii fiscale frauduloase presupune o serie de procedee, printre care:

- ✓ întocmirea unor declarații fiscale false sau neîntocmirea acestora;
- ✓ reducerea intenționată a încasărilor, în scopul reducerii TVA și a profitului impozabil, prin încasări în numerar fără chitanțe și vânzări fără factură;
- ✓ creșterea voită a cheltuielilor pentru a diminua profitul impozabil;
- ✓ producerea și comercializarea de bunuri și servicii în mod clandestin;
- ✓ desfășurarea unor activități profesionale recompensate în mod clandestin (la negru);
- ✓ diminuarea valorii moștenirilor primite și a tranzacțiilor cu bunuri imobiliare etc.;

b) *evaziunea juridică*, ce 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;

c) *evaziunea contabilă*, greu de identificat în practică, ce 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;

d) *evaziunea prin evaluare*, ce 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. Din punct de vedere al tipului de impozit, fraudă fiscală este extinsă în

special în cazul veniturilor declarate de contribuabili, cum este cazul impozitului pe venitul global și al impozitului pe societate (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.

4. Comparativ cu Legea nr. 87/1994 pentru combaterea evaziunii fiscale, în noua Lege nr. 241/2005 remarcăm următoarele:

- ✓ noua lege, spre deosebire de reglementările anterioare, nu mai definește evaziunea fiscală;
- ✓ noul cadru legislativ stabilește și măsuri de prevenire a evaziunii fiscale (este vorba despre prevederea expresă a unor cauze de nepedepsire sau de reducere a pedepsei, respectiv cele cuprinse în art. 10 din această lege);
- ✓ spre deosebire de Legea nr. 87/1994, prin noua lege a fost lărgită sfera expresiei „contribuabil”, extinzându-se totodată și aria faptelor incriminate ca „infracțiuni de evaziune fiscală” sau ca „infracțiuni aflate în legătură cu acestea”;
- ✓ s-au definit mai mulți termeni folosiți în lege, pentru a se înlătura divergențele de interpretare cu privire la anumite instituții fiscale (definiții însă vagi, neclare, care pun în dificultate unii specialiști);
- ✓ s-a instituit răspunderea penală a persoanei juridice pentru anumite infracțiuni (și aici avem în vedere critici ce pot fi aduse textului de lege, deoarece este folosit cu inconsecvență fie termenul de „contribuabil”, fie termenul de „persoană”, existând și texte de incriminare, după cum vom vedea, unde nu este menționat niciun subiect, urmând ca noi să înțelegem la cine se referă!);
- ✓ s-a realizat o altă clasificare a infracțiunilor (probabil după modelul Legii nr. 78/2000), respectiv categoria de infracțiuni în legătură cu infracțiunile de evaziune fiscală (art. 3-8) și categoria de infracțiuni de evaziune fiscală [art. 9 alin.(1) lit. a)-g)]; putem aduce critici acestei clasificări, deoarece cel puțin două dintre infracțiunile „în legătură cu evaziunea fiscală”, respectiv cele prevăzute de art. 6 și art. 8 alin. (1) și (2) sunt infracțiuni de prejudiciu, iar acestea ar fi trebuit incluse în categoria infracțiunilor de evaziune fiscală, pentru incidența prevederilor art. 10 din lege (cauze de nepedepsire sau de reducere a pedepsei);

- ✓ prin art. 16 din Legea nr. 241/2005 au fost abrogate expres atât Legea nr. 87/1994 pentru combaterea evaziunii fiscale, cu modificările ulterioare, cât și art. 280 din Legea nr. 53/2001 – Codul muncii; această abrogare nu este identică cu dezincriminarea, cel puțin nu în totalitate, întrucât unele fapte în discuție au fost menținute ca infracțiuni; prin urmare, în materia enunțată există o continuitate a incriminării, fiind efectuată doar o schimbare a sediului acesteia;
- ✓ majoritatea infracțiunilor prevăzute în legea anterioară (Legea nr. 87/1994) se regăsesc în art. 4, art. 7 alin. (1) și (2), art. 9 alin. (1) lit. a), b), c), d), e) și f) din Legea nr. 241/2005, dar această nouă lege nu a mai preluat și faptele prevăzute în art. 10, art. 11 lit. a), art. 11 lit. b) teza I și a III-a și în art. 12 lit. a) din Legea nr. 87/1994, care au fost astfel dezincriminate;
- ✓ noua lege a instituit noi infracțiuni, una fiind de evaziune fiscală [prevăzută la art. 9 alin. (1) lit. g)], iar altele având legătură cu infracțiunile de evaziune fiscală (prevăzute în art. 3, art. 4, art. 5, art. 7 și art. 8);
- ✓ a fost preluată infracțiunea de stopaj la sursă de la art. 280 din Legea nr. 53/2003, fiind inclusă în categoria infracțiunilor având legătură cu infracțiunile de evaziune fiscală (art. 6).

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 persoană fizică ori juridică sau orice altă entitate fără personalitate juridică care datorează impozite, taxe, contribuții și alte sume bugetului general consolidat;

Comentariu

1. *Pentru contribuabil* (așa cum este acesta definit mai sus), înregistrarea fiscală reprezintă o obligație a cărei neîndeplinire atrage sancțiuni. Totodată, înregistrarea fiscală, care presupune atribuirea unui număr de identificare fiecărei persoane obligate a se înregistra, are rolul de a adăuga un nou atribut de identificare a persoanelor, alături de nume/denumire și adresă.

În schimb, *pentru organul fiscal*, înregistrarea reprezintă un mijloc:

- ✓ de a „cunoaște” contribuabilii (cum se numesc, unde se află, ce activități desfășoară, ce impozite datorează etc.);
- ✓ de inventariere a acestora în Registrul contribuabililor;
- ✓ de organizare a activităților de administrare a impozitelor și taxelor datorate de contribuabili.

Obligația de înregistrare fiscală revine *oricărei persoane* (persoană fizică, persoană juridică, altă entitate fără personalitate juridică) ce efectuează acte și fapte juridice care generează drepturi și obligații conform legii fiscale și care devine astfel subiect în raporturile juridice fiscale.

2. În ceea ce privește *persoanele care ar trebui verificate*, avem în vedere atât persoana juridică, cât și persoana fizică debitoare. Conform art. 4 pct. 1 C. vamal, termenul de „persoană” semnifică o persoană fizică sau juridică, în această definiție încadrându-se și o asociație de persoane fizice care, deși nu are personalitate juridică, este recunoscută de lege. Pe de altă parte, Codul fiscal, în art. 7 alin. (1) pct. 17, arată că „nerezident” semnifică orice persoană juridică străină, orice persoană fizică nerezidentă și orice alte entități străine, inclusiv organisme de plasament colectiv în valori mobiliare, fără personalitate juridică, care nu sunt înregistrate în România, potrivit legii.

c) *documente legale – documentele prevăzute 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, inseriere și numerotare se realizează în condițiile actelor normative în vigoare;*

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

Comentariu

Prin *obligații fiscale*, în sensul Codului de procedură fiscală (art. 22), se înțelege:

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

- ✓ obligația de a calcula și de a înregistra în evidențele contabile și fiscale impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat;
- ✓ obligația de a plăti la termenele legale impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat;
- ✓ 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;
- ✓ 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;
- ✓ orice alte obligații care revin contribuabililor, persoane fizice sau juridice, în aplicarea legilor fiscale.

Obligația fiscală include și *datoria vamală*, ce reprezintă obligația unei persoane de a plăti cuantumul drepturilor de import sau de export, astfel cum este reglementată prin Legea nr. 86/2006 privind Codul vamal.

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

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

Comentariu

Potrivit O.U.G. nr. 54/2010, acest text de lege s-a modificat, în sensul includerii, printre „organele competente”, a *organelor de cercetare penală ale poliției judiciare*.

Capitolul II. Infrapecțiuni

Înainte de a analiza conținutul infracpecunilor consacrate de lege, este interesant de expus *profilul fraudatorului*, așa cum reiese acesta din anumite cercetări efectuate în diferite state.

Potrivit unui studiu recent al companiei KPMG, *fraudatorul tipic din companiile din România* are numite particularități:

- ✓ lucrează de obicei în cadrul departamentelor de achiziții sau vânzări;
- ✓ în varianta tipică este bărbat;
- ✓ are vârsta cuprinsă între 36 și 45 de ani;
- ✓ lucrează în cadrul departamentului financiar sau are un rol legat de partea financiară;
- ✓ este în companie de mai mult de 10 ani și deține o poziție în conducerea executivă;
- ✓ în 61% dintre cazuri, a avut colaboratori fie din interiorul companiei, fie din afara sa.

Un *studiu din anii '80* arată că un contribuabil din cinci fraudează impozitul pe venit. Din totalul fraudatorilor, o treime își supraestimează cheltuielile profesionale, două treimi sustrăgând o parte din venituri prin nedeclararea lor.

Contribuabilii care declară că practică fraudă fiscală au următorul profil:

- ✓ se găsesc în principal în clasa de vârstă de la 25 la 54 de ani;
- ✓ au pregătire școlară și venituri relativ ridicate;
- ✓ au o profesiune care se pretează la o umflare a cheltuielilor profesionale sau la omiterea unor venituri.

Aceștia se disting de restul populației prin concepția foarte „elastică” privind cinstea și printr-un profund scepticism privind integritatea oamenilor. Aceste trăsături sunt, firesc, completate de o atitudine de revoltă socială – fraudatorul fiind, de cele mai multe ori, „anarhistul”, protestatarul, cel care nu se supune „exploatării” de orice fel, inclusiv celei fiscale.

Conform reputatului sociolog și economist belgian Pierre Pestieau, fraudatorul are cel puțin următoarele trăsături caracteristice: este independent, căsătorit, are 3 copii, a împlinit 50 de ani, are o diplomă universitară. În Franța, o astfel de persoană ascunde circa 18% din veniturile sale totale, de altfel ridicate.

Alte cercetări efectuate în țările europene arată că cei care comit fraude sunt:

- ✓ în proporție de 30% femei;
- ✓ cu o situație familială stabilă;
- ✓ în general, persoane căsătorite;
- ✓ puțin probabil să fie credincioși;
- ✓ puțin probabil să aibă cazier;
- ✓ este mai puțin probabil să abuzeze de alcool;
- ✓ bine educați;

- ✓ mai optimiști, mai motivați și cu mai mult respect de sine decât ceilalți;
- ✓ tind să pară mai stăpâni pe situație, amabili și empatici, decât ostili, impulsivi și insensibili;
- ✓ profilul se potrivește cu cel al angajaților care sunt suprasolicitați.

Art. 3. *Constituie infracțiune și se pedepsește cu amendă de la 50.000.000 lei la 300.000.000 lei fapta contribuabilului care, cu intenție, nu reface documentele de evidență contabilă distruse, în termenul înscris în documentele de control, deși acesta putea să o facă.*

Comentariu

➤ **Precizare terminologică**

Orice operațiune economico-financiară se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ. Documentele justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitate angajează răspunderea persoanelor care le-au întocmit, vizat și aprobat, precum și a celor care le-au înregistrat în contabilitate, după caz.

Documentele justificative trebuie să cuprindă următoarele elemente principale:

- ✓ denumirea documentului;
- ✓ denumirea și, după caz, sediul unității care întocmește documentul;
- ✓ numărul documentului și data întocmirii acestuia;
- ✓ menționarea părților care participă la efectuarea operațiunii economico-financiare (când este cazul);
- ✓ conținutul operațiunii economico-financiare și, atunci când este necesar, temeiul legal al efectuării acesteia;
- ✓ datele cantitative și valorice aferente operațiunii economico-financiare efectuate;
- ✓ numele și prenumele, precum și semnăturile persoanelor care răspund de efectuarea operațiunii economico-financiare, ale persoanelor cu atribuții de control financiar preventiv și ale persoanelor în drept să aprobe operațiunile respective, după caz;
- ✓ alte elemente care să asigure consemnarea completă a operațiunilor efectuate.

➤ **Analiza conținutului constitutiv**

a) Obiectul infracțiunii. *Obiectul juridic special* este reprezentat de relațiile sociale privind buna desfășurare a activităților economico-financiare, a căror realizare presupune îndeplinirea cu onestitate de către contribuabili a obligațiilor înscrise în documentele de control privind refacerea documentelor distruse.

Obiectul material al acestei infracțiuni este reprezentat de documentele de evidență contabilă.

b) Subiecții infracțiunii. *Subiect activ* poate fi orice persoană fizică ce îndeplinește condițiile pentru a răspunde penal și are calitatea de contribuabil.

Subiectul pasiv al infracțiunilor fiscale este statul, precum și organele de control competente care au dispus refacerea documentelor distruse (aflându-se, printre acestea, Garda Financiară, Curtea de Conturi, Agenția Națională de Administrare Fiscală (inspecția fiscală), reprezentanții autorității vamale, Direcțiile generale ale controlului financiar de stat, organele de cercetare penală ale poliției judiciare.

c) 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, sustrate, ascunse prin cesionare a părților sociale, a acțiunilor, urmată de predarea arhivei la persoane neidentificabile, situații când această prevedere devine inaplicabilă în practică. De asemenea, nu se distinge între distrugerea datorată cazului fortuit, forței majore, distrugerea făcută sau dispusă de contribuabil sau distrugerea făcută de autori neidentificați, situație în care această infracțiune poate intra în concurs cu una dintre infracțiunile prevăzute de art. 217, art. 219 sau art. 242 C. pen.

În conținutul acestei infracțiuni se prevede și o *condiție privind timpul săvârșirii infracțiunii*. Documentele trebuie refăcute într-un anumit termen – interval de timp care trebuie să fie rezonabil. Termenul este cel prevăzut în documentul de control. Dacă documentele nu au fost refăcute în acest interval, infracțiunea se va consuma la împlinirea termenului.

Potrivit art. 97 C. proc. fisc., în realizarea atribuțiilor, inspecția fiscală poate aplica următoarele *proceduri de control*:

- ✓ controlul inopinat, care constă în activitatea de verificare faptică și documentară, în principal, ca urmare a unei sesizări

cu privire la existența unor fapte de încălcare a legislației fiscale, fără anunțarea în prealabil a contribuabilului;

- ✓ controlul încrucișat, care constă în verificarea documentelor și operațiunilor impozabile ale contribuabilului, în corelație cu cele deținute de alte persoane (controlul încrucișat poate fi și inopinat).

De asemenea, în realizarea atribuțiilor, inspecția fiscală poate aplica următoarele *metode de control*:

- ✓ controlul prin sondaj, care constă în activitatea de verificare selectivă a documentelor și operațiunilor semnificative, în care sunt reflectate modul de calcul, de evidențiere și de plată a obligațiilor fiscale datorate bugetului general consolidat;
- ✓ controlul electronic, care constă în activitatea de verificare a contabilității și a surselor acestora, prelucrate în mediu electronic, utilizând metode de analiză, evaluare și testare asistate de instrumente informatice specializate.

Potrivit art. 105 alin. (7) C. proc. fisc., la începerea inspecției fiscale, inspectorul este obligat să prezinte contribuabilului legitimația de inspecție și ordinul de serviciu semnat de conducătorul organului de control. Începerea inspecției fiscale trebuie consemnată în registrul unic de control. La finalizarea inspecției fiscale, contribuabilul este obligat să dea o declarație scrisă, pe propria răspundere, din care să rezulte că au fost puse la dispoziție toate documentele și informațiile solicitate pentru inspecția fiscală. În declarație se va menționa și faptul că au fost restituite toate documentele solicitate și puse la dispoziție de contribuabil [alin. (8)]. Contribuabilul are obligația să îndeplinească măsurile prevăzute în actul întocmit cu ocazia inspecției fiscale, în termenele și condițiile stabilite de organele de inspecție fiscală [alin. (9)]. Una dintre obligații se poate referi și la refacerea documentelor.

Textul de lege își găsește cu greu aplicabilitatea în practică, deoarece nu este ușor de probat că documentele au fost distruse, sustrase, ascunse prin cesionare a părților sociale, a acțiunilor, motivându-se că acestea au fost pierdute, că predarea arhivei s-a realizat către persoane neidentificabile ș.a.m.d.

Urmarea imediată constă într-o stare de pericol ce rezultă din inacțiunea autorului.

Legătura de cauzalitate rezultă din materialitatea faptei.

d) Latura subiectivă. Forma de vinovăție cu care se comite această infracțiune este *intenția directă sau indirectă*, așa cum rezultă din textul de lege. Nu au importanță mobilul și scopul.

e) **Forme. Modalități. Sancțiuni.** Infracțiunea se consumă în momentul în care termenul prevăzut în documentul de control a expirat, iar documentele de evidență contabilă nu au fost refăcute. Termenul nu este unul legal, ci este stabilit de organul de control și trebuie să fie rezonabil.

Infracțiunea nu are decât o singură modalitate normativă, în schimb poate avea mai multe modalități faptice.

Infracțiunea se pedepsește cu amendă de la 5.000 RON la 30.000 RON.

Art. 4. Constituie infracțiune și se pedepsește cu închisoare de la 6 luni la 3 ani sau cu amendă 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.

Comentariu

➤ Analiza conținutului constitutiv

a) **Obiectul infracțiunii.** *Obiectul juridic special* este reprezentat de relațiile sociale privind buna desfășurare a activităților economico-financiare, a căror realizare presupune îndeplinirea cu onestitate de către contribuabili a obligațiilor înscrise în documentele de control privind prezentarea documentelor legale și a bunurilor din patrimoniu.

Obiectul material este reprezentat de documentele legale și bunurile din patrimoniu.

b) **Subiecții infracțiunii.** *Subiect activ* poate fi orice persoană fizică ce îndeplinește condițiile pentru a răspunde penal; începând 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 acelea care, potrivit legii, poate reprezenta legal societatea, în sarcina ei căzând obligația de a prezenta documentele legale organelor de control.

Infracțiunea este susceptibilă de participare penală în toate formele sale – coautorat, instigare și complicitate, cu precizările de mai sus.

Subiectul pasiv al infracțiunilor fiscale este statul sau, după caz, unitățile administrativ-teritoriale (municipiul, județul, orașul, comuna), ale căror bugete locale necesare suportării cheltuielilor publice au fost ori pot fi afectate prin săvârșirea faptelor.

c) 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. Fapta de refuz, deci o *omisiune*, exprimă o poziție psihică intenționată, însemnând neacceptare, respingere la o solicitare expresă. Trebuie catalogată tot refuz în sensul prevăzut de text și conduita de respingere fățișă a oricărei solicitări în acest sens.

Prin urmare, actul de refuz poate fi explicit, când contribuabilul declară sau din comportamentul său reiese că nu vrea și că nu va pune la dispoziția organelor de control documentele ori bunurile solicitate, dar poate fi și implicit, în care caz refuzul constă în actul de neprezentare în termenul stabilit de lege și chiar sustragerea de la prezentare.

Textul de incriminare a fost modificat de O.U.G. nr. 54/2010, în sensul eliminării sintagmei „după ce a fost somată de trei ori” și înlocuirea 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.

Urmarea imediată constă în producerea unei stări de pericol datorită imposibilității verificării de către organele de control abilitate a respectării de către contribuabili a obligațiilor financiare, fiscale sau vamale față de stat și a depistării eventualelor fraude fiscale.

d) Latura subiectivă. Forma de vinovăție cu care se săvârșește această infracțiune este *intenția directă sau indirectă*, calificată prin *scop*.

e) Forme. Modalități. Sancțiuni. Consumarea infracțiunii are loc instantaneu, în momentul expirării termenului acordat, respectiv 15 zile de la somație.

Infracțiunea nu are decât o singură modalitate normativă, și anume cea a refuzului; în schimb, poate avea mai multe modalități faptice.

Infracțiunea se pedepsește cu închisoare de la 6 luni la 3 ani, alternativ cu pedeapsa amenzii.