RĂSPUNDEREA JURIDICĂ PENTRU ÎNCĂLCAREA LEGISLAŢIEI FISCALE: ASPECTE DE DREPT COMPARAT CU STATELE UNITE ALE AMERICII

Adriana BALABAN

CZU: 343.359.2:340.5(73) adrianabalaban@gmail.com

The research is a comparative study of legal liability for tax law violations committed by taxpayers at the national level and taxpayers in the USA, both in terms of doctrinal concepts, current legislative regulations and judicial practice in the field of tax evasion in order to bring the national tax system into line with international standards. The study illustrates the decision-making process in determining the guilt, category and term of tax penalties for the person accused of committing tax evasion, since it is currently an economic and social phenomenon affecting massively the world.

Studiul conceptului de răspundere juridică este esențial în orice societate care își dorește să fie justă și să își protejeze membrii de abuzuri și injustiții. Răspunderea juridică, privită ca formă a răspunderii sociale, se referă la obligația indivizilor și a entităților juridice de a fi responsabili pentru acțiunile lor și de a suporta consecințele acestora în fața legii.

Răspunderii juridice pentru încălcările legislației fiscale îi revine funcția de a contribui eficient la instaurarea legalității și respectului în societate, manifestat de subiecții raporturilor juridice fiscale față de normele de drept. De aici rezultă că corectitudinea cu care se vor stabili existența sau inexistența factorilor și împrejurărilor ce vor condiționa impunerea răspunderii juridice vor stabili atitudinea societății față de reglementările fiscale legale, care poate purta atât o conotație pozitivă, cât și una negativă. Se prezumă astfel că în interesul economic și spre binele și prosperitatea unei societăți aceasta trebuie să fie una pozitivă și să genereze respectul legii.

Raporturile juridice ce se constituie în dreptul fiscal apar în procesul de colectare a impozitelor și taxelor și de administrare a acestora în baza exclusiv a normelor juridice fiscale, care presupun anumite reguli de conduită generală și impersonală care prescriu drepturi și obligații, instituite de stat, a căror aplicare este asigurată voluntar – prin conștiința juridică sau forțat – la necesitate, prin forța de constrângere a statului. De aceea, scopul aplicării răspunderii în cazul respectiv este de a pedepsi individul care nu respectă aceste norme în cadrul raporturilor juridice fiscale, tragerea la răspundere în domeniul fiscal fiind în principal aplicată întru satisfacerea interesului statului de a percepe complet și la termen de la persoanele fizice și juridice impozitele și taxele generale de stat și locale [1, p.11].

Autorii Armeanic A., Codreanu A. și Popovici E. clasifică răspunderea juridică și constrângerea statală în dreptul fiscal în trei categorii, și anume: răspunderea penală

pentru infracțiuni cu caracter fiscal; răspunderea contravențională pentru infracțiuni cu caracter fiscal și răspunderea fiscală propriu-zisă reglementată de Codul fiscal [2, p.120-124].

Autorul american Richard K. Gordon, în lucrarea sa, prezumă că tragerea la răspundere pentru încălcările fiscale este unul dintre cel mai mult invocate și mai puțin înțelese instrumente de îmbunătățire a respectării obligațiilor fiscale. Răspunderea fiscală aplicată sub formă de sancțiuni poate fi împărțită în răspunderea fiscală sub formă de sancțiuni civile și penale. Sancțiunea juridică înfățișează reacția organului normativ și decurge din răspunderea juridică a subiectului destinatar vizând persoana acestuia ori patrimoniul său. Cea mai importantă componentă a sancțiunilor este capacitatea acestora de a descuraja un comportament nedorit. În al doilea rând, sancțiunile trebuie să fie echitabile în conformitate cu criteriile jurisprudențiale generale în vigoare într-o anumită jurisdicție. Acest lucru înseamnă că sancțiunile ar trebui să se aplice numai atunci când persoana sancționată se află cumva în culpă și nu ar trebui să fie nejustificat de dure sau disproporționate sau să fie impuse cu încălcarea principiilor procesului echitabil. Astfel, rezultă un principiu general, conform căruia un comportament ireproșabil sau rezonabil al contribuabililor, chiar dacă are ca rezultat o plată insuficientă a impozitului, nu ar trebui să fie pedepsit prin sancțiuni. Numai comportamentul neglijent care duce la o plată insuficientă ar trebui să fie sancționat. Conform acestuia, sancțiunile pot avea și o componentă financiară importantă. Sancțiunile financiare pot crește veniturile, în timp ce pedepsele cu închisoarea pot crește cheltuielile. Amenzile sunt, de asemenea, concepute pentru a reduce costurile administrative prin încurajarea soluționării rapide a litigiilor dintre administrație și contribuabil și în scopul de a indica faptul că societatea dezaprobă anumite comportamente [3, p.117-118].

Codului fiscal al R.Moldova, în art.132, definește Serviciul Fiscal de Stat ca fiind „autoritatea administrativă care își desfășoară activitatea în subordinea Ministerului Finanțelor, fiind o structură organizațională separată în sistemul administrativ al acestui minister, constituită pentru prestarea serviciilor publice administrative contribuabililor, pentru supravegherea, controlul în domeniul fiscal și constatarea infracțiunilor în cazurile prevăzute de Codul de procedură penală". Printre funcțiile de bază ale Serviciului Fiscal de Stat putem remarca în mod special funcțiile enumerate la art.132 pct.4 – 8, și anume: prevenirea și combaterea încălcărilor fiscale, inclusiv a evaziunii fiscale; controlul fiscal; constatarea contravențiilor; constatarea infracțiunilor prevăzute la art.241–242, 244, 250–253 și 335 din Codul penal al Republicii Moldova; executarea silită a restanțelor și altor plăți neachitate în termen la bugetul public național.

Internal Revenue Service este unul dintre cele mai vechi birouri din cadrul Congresului Statelor Unite. Articolul 1, secțiunea 8 din Constituția SUA a dat Congresului puterea de „a stabili și colecta impozite, taxe și accize, pentru a plăti datoriile și a asigura apărarea comună și bunăstarea generală a Statelor Unite...". În 1862, președintele Lincoln și Congresul au înființat Bureau of Internal Revenue și primul impozit pe venit al națiunii. Mai târziu acesta a fost substituit cu Internal Revenue Service. Misiunea acestuia este de a oferi servicii de calitate superioară contribuabililor americani,

ajutându-i să înțeleagă și să își îndeplinească responsabilitățile fiscale și să aplice legea cu integritate și corectitudine față de toți [4, p.6]. Principalul cod de legi conform căruia activează IRS este Internal Revenue Code, act legislativ de nivel federal cuprins în Titlul 26 al United States Code. Pe lângă aceasta, fiecare stat component al SUA dispune de propriile reglementări fiscale la nivel statal și local. O diviziune aparte ce se ocupă de investigarea potențialelor încălcări fiscale și a infracțiunilor pe domeniu din cadrul IRS este Criminal Investigation – CI.

La nivel național, reglementările ce vizează răspunderea juridică pentru încălcările fiscale se regăsesc în articolele 231-238 și, respectiv, 253-263 din Codul fiscal al R.Moldova. Legislația americană reglementează răspunderea juridică civilă la nivel federal în Titlul 26 „Internal Revenue Code” al United States Code, și anume – în Capitolul 68, secțiunile 6651 - 6725.

În prezent, Codul fiscal al Republicii Moldova nu conține careva prevederi ce ar viza subiectul evaziunii fiscale. Răspunderea juridică pentru cazurile de evaziune fiscală este reglementată în totalitate de Codul penal și de Codul contravențional [5, p.76]. Astfel, Codul contravențional, în Capitolul XV, reglementează pedepsele pentru desfășurarea ilegală a activității de întreprinzător; încălcarea modului de procurare, desfacere a timbrelor de acciz; încălcări cu privire la operațiunile valutare și cu privire la exploatarea echipamentelor de casă și control. Aceste tipuri de încălcări sunt în mare parte reglementate de legislația americană la nivel de stat. Un exemplu în acest sens ar fi secțiunea 16240 din California Code, Business and Professions Code și secțiunea 19 din Codul penal al Californiei, care reglementează pedeapsa pentru desfășurarea ilegală a activității de întreprinzător. În cazul evaziunii fiscale și al unui alt șir de încălcări, precum: practica ilegală a activității de întreprinzător; pseudoactivitatea de întreprinzător; neconformarea cu regulile de transport, păstrare, comercializare a mărfurilor supuse accizelor; falsul în documente contabile etc. aspectele raportate la răspunderea juridică pe acest segment în legislația R.Moldova se materializează sub forma răspunderii penale, în Codul penal – art.241, 242, 244, 244(1), 250-253 și 335. Analogic, în legislația americană, Titlul 26 al United states Code, Capitolul 75 „Crimes, other offences and forfeitures”, secțiunile 7201-7345 reglementează răspunderea juridică penală pentru încălcările fiscale.

În procesul de investigare a faptului dacă a avut loc sau nu o faptă ilicită de ordin fiscal, pentru a trage la răspundere făptașul, instanțele judecătorești americane, având la bază probele furnizate de angajații IRS, trebuie să demonstreze existența a trei elemente definitorii ale infracțiunii fiscale, și anume: existența unui deficit fiscal, intenția – ca element definitoriu de stabilire a vinovăției și prezența actului afirmativ propriu-zis de comitere a încălcării fiscale sau încercarea afirmativă de comitere a încălcării. Instanțele judecătorești americane, fiind parte a sistemului de drept american, care este mult mai complex decât cel național, în luarea deciziilor asupra cazurilor de evaziune fiscală se bazează frecvent pe precedentul judiciar și adoptă un caracter mai aspru în procesul decizional cu privire la aplicarea răspunderii față de contribuabilii de rea-credință. Nu puține sunt cazurile în care, pe lângă răspunderea materială, acu-

zatul este condamnat la închisoare pe un termen mai mare decât 1 an pentru încălcările fiscale comise sub reglementările Internal Revenue Code.

Instanțele judecătorești din Republica Moldova nu se bazează pe precedentul judiciar, ci își fundamentează deciziile în conformitate cu prevederile legislative, operând doar în limitele legii. În constatarea vinovăției acuzatului pentru încălcările fiscale instanța ia în considerare gravitatea infracțiunii săvârșite, motivul acesteia, persoana celui recunoscut vinovat, împrejurările cauzei care pot atenua sau agrava răspunderea, puterea de influență a pedepsei impuse asupra corijării și reeducării vinovatului.

În general, deși există unele diferențe între sistemele de penalități fiscale impuse în Statele Unite și în Republica Moldova, ambele urmăresc să încurajeze respectarea legislației fiscale și să descurajeze comportamentele frauduloase sau evazioniste.

Referințe:

1. VLAICU, V., ROTARU., A. ș. a. *Drept fiscal.* Chișinău: CEP USM, 2014.
2. ARMEANIC, A., CODREANU, A. Popovici E. *Drept fiscal:* Suport didactic. Chișinău: Editura ASEM, 2013.
3. GORDON, R.K. Law of tax administration and procedure. În: *Tax Law Design and Drafting.* Volume I. Editor Thuronyi V. International Monetary Fund, 1996.
4. Internal Revenue Service, *IRS Strategic Plan FY 2022-2026,* Publication 3744, Rev. 7-2022, Catalog Number 31685B, Department of the Treasury.
5. VLAICU, V. Evaziunea fiscală - aspecte teoretico-juridice. În: *Materialele* Conferinței științifice internaționale „Promovarea drepturilor omului și securității umanitare prin prisma integrării europene", USEM, Chișinău, 2013.

Recomandat
***Vlad VLAICU,** dr., conf. univ.*