CZU: 343.359.2:334

RELAŢIA INTERDISCIPLINARĂ A DREPTULUI FISCAL ŞI PENAL ÎN CADRUL CERCETĂRII EVAZIUNII FISCALE A ÎNTREPRINDERILOR

Tudor BUZDUGAN
Universitatea de Stat din Moldova

Relația interdisciplinară dintre legea fiscală și cea penală în investigarea infracțiunilor de evaziune fiscală a întreprinderilor este foarte puternică și directă. Relația dintre legea fiscală și cea penală în cazul infracțiunilor de evaziune fiscală este foarte strânsă, deoarece aceasta este condiționată de aspectele fiscale și financiare ale acestei infracțiuni, aspectele dreptului penal sunt, de asemenea, parte a pericolului social care reprezintă evaziunea fiscală. Pentru a înțelege tipul, proveniența și metodele care pot ajuta la stoparea evaziunii fiscale a întreprinderilor, este necesar să se știe că această crimă este puternic legată de dreptul penal și fiscal, condiționat de nivelul ridicat al impozitelor și de educația financiară scăzută a antreprenorilor.

Pe lângă avertizarea cu privire la aspectul penal și fiscal al infracțiunii de evaziune fiscală, este necesar să se ridice responsabilitatea contribuabililor.

***Cuvinte-cheie**: evaziune fiscală, infracțiuni economice, infracțiuni, bugetul public național, contribuabilii, politica penală, întreprinderi, organizații, document financiar-fiscal.*

INTERDISCIPLINARY RELATIONSHIP OF TAX AND CRIMINAL LAW IN THE INVESTIGATION OF TAX EVASION OF ENTERPRISES

The interdisciplinary relationship between fiscal and criminal law in the investigation of tax evasion crimes of enterprises is very strong and direct. Relationship between fiscal and criminal law in case of tax evasion crimes is very close because this is conditioned by fiscal and financial aspects of this crime, aspects of criminal law also are, in part of social danger that represent tax evasion. To understand type, provenience and methods that can help to stop tax evasion of enterprises, is necessary to know that this crime is strongly related with penal and fiscal law, conditioned by high level of taxes and low financial education of entrepreneurs.

Besides warning about the criminal and fiscal aspect of the tax evasion offense, it is necessary to raise the responsibility of taxpayers.

***Keywords**: tax evasion, economic crimes, offences, national public budget, taxpayers, criminal policy, enterprises, organizations, financial-fiscal document.*

Din momentul apariţiei structurilor organizaţionale sociale (comună, aşezare, sat, oraş, stat), pentru asigurarea existenţei structurii, au fost percepute de la membrii comunităţii plăţi, care pentru început erau denumite dijme, bir, tribut, care erau percepute fie pentru deţinerea terenurilor agricole, fie pentru activitatea de meşteşugar. Ulterior, după ascensiunea structurilor organizaţionale sociale, acestea au fost denumite impozite.

Dezvoltarea intensă a statelor şi relaţiilor comerciale naţionale şi internaţionale a contribuit la apariţia şi diferenţierea formelor juridice a activităţilor de întreprinzător, iar venitul obţinut din activitatea acestora la fel urma să fie impozitat. Impozitele care urmau să

fie achitate, aveau menirea de a asigura existenţa şi activitatea organelor de conducere publice, însă, nu toţi membrii societăţii sunt de acord să contribuie la asigurarea activităţii organelor publice de conducere. Lipsa dorinţei de a participa la constituirea bugetului statal sau orăşenesc, a dus la apariţia fenomenului de eschivare de la plata impozitelor prin diferite metode.

Metodele de eschivare de la plata impozitelor au diverse forme, începând de la tăinuirea venitului real obţinut şi continuând cu prezentarea datelor eronate cu privire la venitul real obţinut sau cheltuielile suportate.

Din impozitele colectate, statul trebuie să exercite atribuţiile de apărare, promovare şi asigurare a interesului public şi nu în ultimul rând a interesului individual al fiecărui cetăţean prin mijloacele legale prevăzute în Constituţia fiecărui stat. Pentru a exercita aceste atribuţii importante statul are nevoie de resurse umane şi desigur financiare.

În mare parte, statul, obţine resursele financiare necesare din impozite şi taxe percepute de la cetăţeni (contribuabili), deşi, sunt create întreprinderi de stat şi municipale, care prin activitatea lor, obţinând venit şi profit, la fel contribuie la formarea bugetului local şi naţional.

Cum am menţionat anterior, formele organizatorice ale întreprinzătorilor au cunoscut o evoluţie intensă, care s-a soldat cu apariţia societăţilor comerciale, a societăţilor pe acţiuni, întreprinderilor individuale, a societăţilor cu răspundere limitată etc.

În contextul fie a concurenţei aprige în practicarea domeniilor de activitate selectate şi a impozitelor percepute, fie a lipsei dorinţe de a contribui la formarea bugetelor naţionale şi locale, unii întreprinzători săvârşesc tentative de a se eschiva de la plata impozitelor şi taxelor, acţiunile întreprinse de către aceştia se regăsesc în prevederile Codului penal al Republicii Moldova [4] în art.244: „*Evaziunea fiscală a întreprinderilor, insituţiilor şi organizaţiilor*”.

Totalitatea semnelor obiective şi subiective, stabilite de legea penală, ce califică fapta prejudiciabilă de evaziune fiscală a întreprinderilor este prevăzută expres în art.244, Cod penal al Republicii Moldova[1] şi se rezumă la includerea în documentele contabile, fiscale sau financiare a unor date denaturate privind veniturile, a unor cheltuieli care nu au la bază operaţiuni reale, ori care au la bază operaţiuni ce nu au existat, sau prin tăinuirea unor obiecte impozabile.

Conform componenţei de infracţiune specificate la art.244 sunt atinse două ramuri ale legislaţiei, penală şi fiscală. Pentru a delimita ramurile legislaţiei, este important de menţionat că, potrivit Codului fiscal al Republicii Moldova [3] legislaţia fiscală are scopul de a reglementa raporturile juridice fiscale care se nasc, se sting şi se modifică în procesul colectării impozitelor şi taxelor de la contribuabili, însă legislaţia penală are scopul de a apăra persoana, drepturile şi libertăţile acesteia, de infracţiuni.

Racordând situaţia de fapt cu necesităţile de a stabili instrumente legale pentru prevenirea infracţiunii de evaziune fiscală a întreprinderilor, legiuitorul, prin art.244 Cod penal al Republicii Moldova [3], a combinat aceste două ramuri (penală şi fiscală), pentru contracararea şi prevenirea infracţiunii de evaziune fiscală a întreprinderilor, instituţiilor şi organizaţiilor.

Pericolul social sporit al infracţiunii de evaziune fiscală a întreprinderilor este condiţionat de importanţa impozitelor şi taxelor percepute de la contribuabili pentru formarea Bugetului Public Naţional al Republicii Moldova sau a celui local, în cazul taxelor locale.

Cu părere de rău, tendinţele politicii penale naţionale contemporane sunt orientate spre decriminalizarea infracţiunilor economice, printre care se regăseşte şi evaziunea fiscală a întreprinderilor, instituţiilor şi organizaţiilor. Politica penală este orientată spre excluderea pedepsei cu detenţia persoanei responsabile de săvârşire a acţiunilor infracţionale, prevăzute în art.244. Aparent, prin decriminalizarea infracţiunilor economice legiutorul urmăreşte scopul de a încuraja

mediului de afaceri şi a atrage investitori străini, pentru desfăşurarea activităţii de întreprinzător pe teritoriul Republicii Moldova. Tendinţa de a decriminaliza infracţiunile economice mai este condiţionată şi de faptul că în urma studierii infracţiunilor, transmise spre examinare organelor de urmărire penală, a fost depistat că, din cauza unor omisiuni contabile neintenţionate, a factorului uman, aparent, a avut loc săvârşirea infracţiunii de evaziune fiscală. În procesul de desfăşurare a urmăririi penale au fost depistate erorile şi absenţa intenţiei directe. Potrivit doctrinarilor, care s-au pronunţat pe marginea subiectului dat în Manualul judecătorului pentru cauze penale [9], infracţiunea de evaziune fiscală a întreprinderilor are două forme. Prima se manifestă prin includerea în documentele contabile fiscale sau financiare a unor date denaturate privind veniturile, sau cheltuielile suportate de către contribuabil pe parcursul desfăşurării activităţii, dacă suma impozitului, care urma să fie achitat, depăşeşte una mie cinci sute de unităţi convenţionale. Semnele distincte ale celei de-a doua forme sunt identice în ceea ce ţine de acţiunile de tăinuire sau prezentarea intenţionată a datelor de evidenţă contabilă, doar că, acţiunile date trebuiesc a fi urmate de neachitarea impozitului în proporţii deosebit de mari.

În contextul celor două forme specificate anterior, este important de menţionat că obiectul juridic al infracţiunii de evaziune fiscală a întreprinderilor îl constituie relaţiile sociale ce ţin de formarea bugetului local şi naţional, care reiese din obligaţia contribuabililor de a contribui la formare acestuia.

Indiferent de forma prin care a fost săvârşită infracţiunea specificată la art.244, Cod penal al Republicii Moldova [9, p.1], obiectele materiale ale infracţiunii sunt documentele contabile fiscale, documentele contabile financiare şi obiectele care sunt supuse impozitării.

Ambele forme de săvârşire a infracţiunii menţionate la art.244 Cod penal al Republicii Moldova [9, p.1] presupun că acţiunile persoanei responsabile de săvârşirea evaziunii se încadrează şi în prevederile art.196, deoarece a fost săvârşită prin înşelăciune şi abuz de încredere.

Pentru a delimita sensul documentelor contabile, fiscale şi financiare, în prevederile Codului fiscal al RM [9], în art.129 este oferită explicaţia acestor două tipuri de documente. După cum reiese din prevederile legale menţionate, documentul fiscal constituie un raport, prezentat de către contribuabil (în cazul de faţă persoana juridică), care confirmă apariţia, modificarea sau stingerea obligaţiei fiscale. În sensul aceluiaşi articol, documentul financiar este actul care reflectă repartizarea şi administrarea fondurilor băneşti.

De menţionat că, subiectul evaziunii fiscale uneori nu coincide cu subiectul infracţiunii în sensul art.244 Cod penal, din considerentul că subiect al impunerii (contribuabilul) poate fi numai persoana juridică, iar subiect al infracţiunii – atât cea juridică, cât şi cea fizică, care este responsabilă în cadrul întreprinderii, organizaţiei sau instituţiei, de actele ce vizează ţinerea evidenţei contabile, autentificarea acesteia.

Deşi, în legislaţia Repubicii Moldova nu sunt diferenţiate formele evaziunii fiscale, la nivel internaţional există o diferenţiere, care se divizează în evaziunea fiscală legală şi ilegală.

Conform cercetărilor efectuate de savanţii din România, diferenţierea evaziunii fiscale ilegale de cea legală constă în acţiunea contribuabililor de a ocoli legea, recurgând la o combinaţie neprevăzută de legiuitor şi, respectiv, tolerată prin scăparea din vedere. Ea nu poate fi posibilă decât datorită unei inadvertenţe sau lacune ale legii şi e frecventa mai ales în perioadele când apar noi forme de întreprinderi sau noi categorii de impozite. Contribuabilii găsesc anumite mijloace şi, exploatând insuficienţele legislaţiei, eludează în mod „legal", susträgându-se în total sau în parte plăţii impozitelor, tocmai datorită acestei insuficienţe a legislaţiei. Procedând astfel contribuabilii rămân în limita strictă a drepturilor lor. Ca urmare, evaziunea fiscală ce se produce la adăpostul legii nu poate fi im-

putată celor care beneficiază de pe urmele ei. Singurul vinovat de producerea evaziunii prin astfel de mijloace rămâne a fi doar legiuitorul. Astfel evaziunea poate fi evitată prin modificarea sau completarea legii care o generează [10].

Potrivit Comunicatului Comisiei Europene, spre deosebire de evaziunea fiscală ilicită care este ilegală, evaziunea fiscală licită se încadrează în mod normal în limitele legii. Cu toate acestea, mai multe forme de evaziune fiscală licită nu respectă spiritul legii, forţând interpretarea a ceea ce este „legal", pentru a minimiza contribuţia fiscală globală a unei societăţi. Cu ajutorul unor tehnici de planificare fiscală agresivă, unele societăţi exploatează lacunele juridice ale sistemelor fiscale şi neconcordanţele dintre normele naţionale pentru a evita plata taxelor şi impozitelor datorate. În plus, regimurile fiscale din multe ţări permit societăţilor să îşi transfere în mod artificial profiturile către jurisdicţiile respective, efectul acestei practici fiind încurajarea planificării fiscale agresive [12].

În Comunicatul Comisiei Europene din anul 2015 sunt specificate şi măsuri planificate privind contracararea infracţiunilor de evaziune fiscală fiind propusă cuantificarea decalajului, care constă în diferenţa dintre impozitele exigibile (cifra aproximativă care urmează a fi colectate) şi impozitele efectiv colectate de către autorităţile naţionale. Evaziunea fiscală licită şi cea ilicită nu sunt singurele care contribuie la acest decalaj, existând şi alţi factori, precum erorile administrative şi falimentele, care joacă un rol important. Cu toate acestea, statisticile referitoare la decalajul fiscal oferă un indicator important al gradului de neconformare intenţionată în domeniul impozitării.

Datorită obligaţiilor fiscale fenomenul infracţiunii de evaziune fiscală, a întreprinderilor, organizaţiilor şi instituţiilor are o răspândire largă pe teritoriul Republicii Moldova. Din acest motiv, consider că legislaţia naţională necesită a fi ajustată şi îmbunătăţită întru contracararea mai eficientă a evaziunilor fiscale.

În concluzia celor expuse, este evident că dreptul penal şi fiscal se află într-o legătură interdisciplinară strânsă atât în cadrul cercetării infracţiunilor de evaziune fiscală a întreprinderilor, cât şi în identificarea cauzelor de apariţie, evoluţie şi răspândire a infracţiunii specificate la art.244 Cod penal al Republicii Moldova.

Referințe:

1. BRÎNZA S., STATI, V. *Tratat de drept penal. Partea specială*. Vol.II. Tipografia Centrală. Chişinău, 2015.
2. BOFEA, P.I. *Metode şi tehnici fiscale.* Editura Tipografia Somesului, 2002.
3. Codul fiscal nr.1163-XIII din 24.04.1997. In: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*, ediţie specială din 08.02.2007.
4. Cod penal al Republicii Moldova nr.985 din 18.04.2002 Publicat: 14.04.2009 În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova,* nr. 72-74.
5. Declaraţia Universală a Drepturilor Omului adoptată la 10 decembrie 1948.
6. Jean Jacques Rousseau. Contractul social sau Principiile Dreptului Politic, 1762.
7. Legea nr.113 din 27.04.2007. In: *Monitorul oficial al Republicii Moldova*, 2007, nr. 90-93.
8. LIPPMAN, M. *Contemporary Criminal Law*. London. Sage Publications, 2017.
9. POALELUNGI, M., DOLEA, I., SÎRCU, D. *Manualul judecătorului pentru cauze penale*. Chişinău, 2013.
10. SAGUNA, D.D. *Evaziunea Fiscală pe înţelesul tuturor*. Editura Onor Print. Bucureşti, 2003.
11. VACAREL, I. *Finanţe publice-teorie şi practică.* Editura Ştiinţifică şi Enciclopedică. Bucureşti, 2004, p. 115.
12. COMUNICARE A COMISIEI CĂTRE PARLAMENTUL EUROPEAN ȘI CONSILIU privind transparența fiscală on scopul combaterii evaziunii fiscale licite și ilicite. Bruxelles, 18.3.2015 COM(2015) 136 final. Disponibil: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/RO/TXT/PDF/?uri=CELEX:52015DC0136&from=RO
13. http://www.fisc.md/Catalogul_SFS.aspx
14. Date statistice privind numărul materialelor remise pe cazuri de evaziune fiscală organelor de drept pentru inițierea urmăririi penale. Disponibil: http://www.fisc.md/Upload/LinkedPDF/Anul%202017%20(12%20luni)1.pdf