

## **RĂSPUNDEREA PENALĂ A ORGANELOR DE CONDUCERE A PERSOANEI JURIDICE PENTRU SĂVÂRȘIREA INFRAȚIUNII DE EVAZIUNE FISCALĂ A ÎNTRPRINDERILOR, INSTITUȚIILOR ȘI ORGANIZAȚIILOR**

---



**Buzdugan Tudor,**

doctorand,

Departamentul Drept penal al Facultății de Drept a  
Universității de Stat din Moldova

According to the provisions of art. 14, paragraph (1) of the Criminal Code of the Republic of Moldova, the crime is a prejudicial deed (action or inaction), provided by the criminal law, committed with guilt and punishable by criminal punishment. Subject of the crime, in accordance with art. 21, para. (3) of the same Code, can be both a individual and a legal entity. For prejudicial actions or inactions, committed with guilt, the legislator established that persons who have committed crimes, causing certain shortcomings and restrictions on their rights will be subject to coercive measures-criminal punishment, which will also be a means of correction and re-education of the convict. The purposes of the criminal punishment are to restore social equity, to correct and socialize the convict, as well as to prevent future crimes.

The criminal punishment for some categories of crimes provides for the criminal liability of the individual and the legal entity, a fact conditioned by the complexity of the crime and by the persons. A similar situation is for the crime of tax evasion of enterprises, institutions and organizations, the Criminal Code of the Republic of Moldova provides for the criminal liability of individuals and legal entities.

**Keywords:** criminal liability; enterprises; tax avoidance; individual; legal entity.

Pe teritoriul Republicii Moldova, cele mai răspândite forme de organizare juridică sunt întreprinderile. Potrivit prevederilor Legii nr. 845 din 03.01.1992 cu privire la antreprenoriat și întreprinderi [1] care la art. 13, alin.(1), activitatea de antreprenoriat poate fi practică sub următoarele forme organizatorico-juridice: a) întreprindere individuală; b) societate în nume colectiv; c) societate în comandită; d) societate pe acțiuni; e) societate cu răspundere limitată; f) cooperativă de producție; g) cooperativă de întreprinzător; h) întreprindere de arendă; i) întreprindere de stat și întreprindere municipală.

Reieșind din Datele Registrului de stat al unităților de drept privind întreprinderile înregistrate în Republica Moldova [2], la data de 28 martie 2021, sunt înregistrate și activează:

a) 99789 de întreprinderi individuale; b) 194 de societăți în nume colectiv; c) 34 de societăți în comandită; d) 5464 de societăți pe acțiuni; e) 126170 de societăți cu răspundere limitată; f) 3018 de cooperative de producție; g) 400 de cooperative de întreprinzători; h) 166 de întreprinderi de arendă; i) 1368 de întreprinderi de stat și j) 941 de întreprinderi municipale, în total, circa 237000 de întreprinderi cu diferite forme de organizare. Totalitatea întreprinderilor presupune diferite genuri de activitate, care, pot fi practicate cât în corespundere cu genurile de activitate, adică legal, respectând exigențele impuse de legislație, atât și cu omisiunea intenționată sau neintenționată a prevederilor legale.

Fiecare formă organizatorico-juridică de practicare a activității de întreprinzător, presupune existența organelor de conducere, care în dependență de forma de organizare sunt specifice. Spre exemplu, cea mai răspândită formă de organizare juridică -societatea cu răspundere limitată, potrivit Legii nr. 135 din 14.06.2007 privind societățile cu răspundere limitată [3] are următoarele organe de conducere: 1) Adunarea generală a asociaților; 2) Consiliul societății; 3) Administratorul și 4) Cenzorul.

A doua cea mai răspândită formă de organizare juridică este Întreprinderea individuală, care potrivit legislației prevede existența unui singur organ de conducere: directorul întreprinderii, care, administrează activitatea de întreprinzător.

O altă formă de organizare juridică răspândită este societatea pe acțiuni, care, potrivit legislației are următoarele organe de control:1) adunarea generală a acționarilor; 2) consiliul societății; 3) organul executiv (administrator) și 4) comisia de cenzori. Este evident faptul că, tuturor formelor de organizare juridică a activității de întreprinzător este specific un organ de conducere și anume administratorul.

Practicarea activității de întreprinzător presupune nu doar obținerea beneficiilor financiare sau de altă natură, dar și respectarea legislației fiscale, bancare, de evidență a contabilă, de salarizare, de achitare a contribuțiilor sociale și medicale.

Potrivit Codului Penal al Republicii Moldova [4], art. 244, alin.(1), constituie infrațiune de evaziune fiscală a întreprinderilor, acțiunile de includerea intenționată în documentele contabile, fiscale sau financiare, inclusiv electronice a unor date denaturate privind veniturile sau cheltuielile care nu au la bază operațiuni reale, sau tănuirea intenționată a unor date denaturate sau, dacă suma impozitului sau contribuțiilor sociale sau medicale care urma să fie achitat din prezentarea datelor veridice depășesc 50 de salarii medii pe economie prognozate stabilite prin hotărârea de Guvern la momentul săvârșirii

faptei, care, pentru anul 2021, ar constitui 435800 lei. Acțiunile culpabile indicate la art. 244 vor fi pedepsite cu amendă în mărime de la 3500 la 5000 de unități convenționale sau cu închisoare de pînă la 2 ani și 6 luni, cu privarea de dreptul de a ocupa anumite funcții sau de a exercita o anumită activitate pe un termen de pînă la 5 ani, iar persoana juridică se pedepsește cu amendă în mărime de la 5000 la 8000 de unități convenționale cu privarea de dreptul de a exercita o anumită activitate. Suplimentar, la alin.(2), lit. b) al aceluiași articol pentru infrațiunea a cărei prejudiciu adus prin acțiunile culpabile depășește 100 de salarii medii lunare pe economie prognozate, stabilite prin hotărîrea de Guvern în vigoare la momentul săvîrșirii faptei, acțiunile vor fi pedepsite cu amendă în mărime de la 5000 la 7000 de unități convenționale sau cu închisoare de pînă la 5 ani cu privarea de dreptul de a ocupa anumite funcții sau de a exercita o anumită activitate pe un termen de la 2 la 5 ani, iar persoana juridică se pedepsește cu amendă în mărime de la 10000 la 16000 de unități convenționale cu privarea de dreptul de a exercita o anumită activitate sau cu lichidarea persoanei juridice.

Este important de menționat că, infrațiunea prevăzută de art. 244 al Codului Penal al Republicii Moldova, specifică doi subiecți a infracțiunii, persoana fizică responsabilă, care în momentul săvîrșirii infracțiunii și persoana juridică. Cum a fost menționat anterior, organul de conducere, persoana fizică responsabilă de activitatea întreprinderii este administratorul. Însă, cercetând fenomenul infracțional, s-a identificat că pe lângă administratorul întreprinderii, responsabil de veridicitatea și corectitudinea datelor contabile o are și contabilul din cadrul întreprinderii. Potrivit atribuțiilor funcționale a contabilului-șef sau a simplului contabil din cadrul întreprinderilor, acesta este responsabil de evidența veniturilor, cheltuielilor și a mijloacelor materiale, care sunt în proprietatea întreprinderii.

Întru confirmarea celor enunțate, făcând trimitere la Manualul judecăto-rului pentru cauze penale [5, p.822-829], subiectul infracțiunii se confirmă a fi persoana fizică responsabilă și persoana juridică, însă, cu excepția autorității publice.

Circumstanța că sunt doi subiecți a infracțiunii prevăzute de art. 244 al Codului Penal al Republicii Moldova servesc și Hotărârile Instanțelor de judecătă naționale.

Un exemplu ar servi Sentința de Judecătoria Chișinău, sediul Buiucani, Dosarul nr. 1-148/2019; 12-1-754-09012019 din 24 noiembrie 2020 [6], privind comiterea infracțiunii prevăzute de art. 244, alin.(2), lit.b) Cod penal, care se rezumă la faptul că inculpatul "A", exercitând atribuțiile de administrator a în-

treprinderii "X", a acționat intenționat, în vederea realizării schemei infracționale privind diminuarea taxelor și impozitelor ce se impun a fi achitate în Bugetul de Stat, contrar obligațiilor stabilite în baza dispoziției art.8 alin.(2) lit. c) din Cod fiscal [7], care prevede că: „contribuabilul este obligat să țină contabilitatea conform formelor și modului stabilit de legislație, să întocmească și să prezinte Serviciul Fiscal de Stat și serviciului de colectare a impozitelor și taxelor locale dările de seamă fiscale prevăzute de legislație, să asigure integritatea documentelor de evidentă în conformitate cu cerințele legislației...”, contrar art.7 Legii contabilității nr. 113 din 27 aprilie 2007 [8], în conformitate cu care, „entitatea este obligată să țină contabilitatea și să întocmească situațiile financiare în modul prevăzut de prezenta lege, de standardele de contabilitate, de planul de conturi contabile și de alte acte normative aprobate în conformitate cu art. 11 alin. (2) lit. a) din lege”, și art. 13 alin. (1), lit. a), alin. (2) lit. a), lit. c), lit. f), lit. h) Legii contabilității nr. 113 din 27 aprilie 2007, potrivit căroră, „în entitatea cu răspunderea limitată, responsabilitatea pentru ținerea contabilității și raportarea financiară revine conducerii, să organizeze și să asigure ținerea contabilității în mod continuu din momentul înregistrării până la lichidarea entității, să asigure documentarea faptelor economice ale entității și reflectarea acestora în contabilitate și să asigure întocmirea și prezentarea situațiilor financiare în conformitate cu prezenta lege și cu standardele de contabilitate”.

Însăși fapta infracțională potrivit Sentinței menționate, "A" în calitate de administrator a "X", într-o perioadă de timp de circa 4 ani consecutive, acționând cu intenție directă, conștientizând consecințele prejudiciabile ale acțiunilor sale, și dorind survenirea lor, fiind titular al semnăturii electronice cu drept de utilizare a serviciilor fiscale electronice, urmărind scopul diminuării masei impozabile și sustragerii de la îndeplinirea obligațiilor fiscale, și însușirea mijloacelor bănești, în perioada celor 4 ani consecutiv a comis evaziunea fiscală a "X", prin includerea intenționată în documentele contabile, fiscale și/sau financiare, a unor date vădit denaturate privind veniturile sau cheltuielile, care nu au la bază operațiuni reale, ori care au la bază operațiuni ce nu au existat, fie prin tănuirea intenționată a unor obiecte impozabile, prin metoda nedefectării integrale a veniturilor în evidenta contabilă, și anume a veniturilor obținute din prestarea serviciilor, fără utilizarea mașinii de casă și control, prin ce a fost diminuat impozitul pe venit din activitatea de întreprinzător. Pe parcursul desfășurării urmăririi penale, acțiunile administratorului "A" au fost încadrate de către organul de urmărire penală în baza art. 244 alin. (2) lit. b) Cod penal, adică evaziunea fiscală a întreprinderii, prin includerea intenționată în documentele contabile, fiscale și/sau financiare, a unor date vădit denaturate privind veniturile sau cheltuielile

care nu au la bază operațiuni reale ori care au la bază operațiuni ce nu au existat, fie prin tănuirea intenționată a unor obiecte impozabile, dacă suma cumulativă a impozitului, taxei prevăzute de Codul fiscal, contribuției de asigurări sociale de stat obligatorii sau primei de asigurare obligatorie de asistență medicală aferente unui an fiscal depășește 100 de salarii medii lunare pe economie prognozate, stabilite prin hotărârea de Guvern în vigoare la momentul săvârșirii.

Suplimentar, persoana juridică SRL "X" a fost învinuită de organul de urmărire penală pentru fapta că în perioada a 4 ani consecutivi, a săvârșit evaziune fiscală în proporții deosebit de mari, constituind un prejudiciu adus Bugetului de Stat în mărime de circa 3,5 milioane lei.

În urma examinării tuturor actelor prezentate de către organul de urmărire penală, a depozițiilor administratorului "A", a verificărilor efectuate de către Inspectoriatul de Stat a documentelor contabile instanța de judecată a dispus că administratorul "A" este vinovat de săvârșirea infrafracțiunii, fiindu-i aplicată o pedeapsă constituită sub formă de închisoare pentru un termen de 2 (doi) ani, cu executarea pedepsei în penitenciar de tip semiînchis.

Persoanei juridice SRL "X" i-a fost aplicată o amendă în mărime de 10 000 unități convenționale, fiind privată de dreptul de a exercita activitatea de prestare a serviciilor, în urma căreia a fost prejudiciat Bugetul de Stat.

Un alt caz, care demonstrează faptul că în calitate de organ conducere poate fi considerat și contabilul-șef al întreprinderii, este Sentința la Dosarul nr. 1-4714-12052015 [9] pronunțată de Judecătoria Chișinău, sediul Buiucani. Respectiv, persoana fizică "C" îndeplinind funcția de contabil-șef în cadrul SRL "Y" care practica activitate de întreprinzător, prin înțelegere prelabilă cu persoana fizică "B", care îndeplinea funcția de administrator al SRL "Y", urmărind scopul obținerii unui profit ilegal, au inclus în documentele contabile date vădit denaturate cu privire la veniturile și cheltuielile suportate, care de fapt, nu aveau la bază operațiuni reale, care de fapt nici nu au existat și tănuind obiectul impozabil au prejudiciat Bugetul Public cu circa 1 milion lei.

Instanța de judecată a reținut că, persoanele cu funcție de răspundere din cadrul SRL "Y", contrar prevederilor Codului Fiscal al Republicii Moldova, neînțemeiat, au trecut în contul Taxei pe valoarea adăugată, fiind falsificate semnăturile administratorului unei alte întreprinderi SRL "Z". Ulterior, continuându-și acțiune culpabile, "B" și "C" au trecut în contul Taxei pe valoarea adăugată alte sume, a căror proveniență iarăși este efectuată contrar prevederilor legale.

Cumulativ, încălcările săvârșite au adus la prejudicierea Bugetului Public cu circa 1 milion lei prin diminuarea Taxei pe valoarea adăugată, ceea ce constituie proporții deosebit de mari. Pe parcursul desfășurării procesului penal,

Instanța de judecată audiind procurorul, avocații, inculpații și martorul, administrând materialele dosarului și a tuturor circumstanțelor stabilite în cadrul cercetării judiciare, instanța de judecată a concluzionat asupra faptului că, vinovăția inculpaților "B" și "C" și-a regăsit deplina confirmare în acțiunile acestora și urmează a fi încadrate juridic în baza art. 244, alin. (2) lit. b) Cod Penal al Republicii Moldova. Apărătorul inculpaților pe parcursul examinării cauzei de către Instanța de judecată, a invocat că în tot rechizitoriul nu este menționat numele inculpaților, concludent fiind faptul că apărătorul intenționa să indice asupra faptului că răspunderea penală urmează a fi aplicată doar persoanei juridice SRL "Y", însă, acest argument a fost respins de către Instanța de judecată. Mai mult, apărătorul a mai invocat faptul că acuzatorul a omis dispunerea efectuării unei expertize financiar-contabile, care ar fi examinat circumstanțele sub toate aspectele, însă, Instanța de judecată făcând trimitere la prevederile Codului de Procedură Penală a Republicii Moldova, în partea ce ține de drepturile părților din propria inițiativă și pe cont propriu de a înainta cereri privind efectuarea expertizei pentru constatarea circumstanțelor care, în opinia lor ar putea fi utilizate în apărarea intereselor lor, Instanța a respuns acest argument, menționând că inculpații au avut posibilitatea reală de a înainta cereri, însă, nu s-au folosit de

În urma examinării tuturor circumstanțelor, actelor și probelor anexate Instanța de judecată a dispus condamnarea persoanei fizice "C" și "B", fiind stabilită o amendă a câte 4500 unități convenționale, cu privarea dreptului de a ocupa anumite funcții în domeniul administrative și financiar-contabil pentru un termen de 3 ani pentru fiecare. De menționat că, persoana juridică SRL "Y" nu a fost sancționată nici într-un fel, nu i-a fost aplicată amendă sau lichidare, deși, prejudiciul adus Bugetului Public în mărime de circa 1 milion lei constituie o proporție deosebit de mare.

Practica judiciară în partea ce ține de răspunderea penală pentru infrațiune prevăzută de art. 244 Cod Penal al Republicii Moldova este una neuniformă și diferențiată, ceea ce indică asupra faptului că examinarea dosarului privind infrațiunea de evaziune fiscală a întreprinderilor necesită o pregătire nu doar din partea acuzatorului dar și a instanței de judecată, în vederea percepției corecte a informațiilor prezentate de către acuzator și a argumentelor apărătorului.

Exemplele expuse supra, sunt doar o mică parte din totalitatea Hotărârilor Instanțelor de judecată examinate și cercetate, fiind întâlnite și sentințe unde au fost sancționate organele de conducere (administrator și contabil-șef), cu amendă și privarea dreptului de a ocupa funcții de conducere dar și lichidarea persoanei juridice.

Este important de menționat că, s-a evidențiat și faptul recalificării infrațiunilor săvârșite, acestea inițial fiind cercetate prin prisma prevederilor Codului Penal al Republicii Moldova, iar ulterior prezentării argumentelor părților și apărătorului, să fie recalificate în acțiuni culpabile și pasibile răspunderii Contravenționale, care, nu prevede alte sancțiuni decât stabilirea unei sancțiuni pecuniare.

Generalizând, pasibili de răspunderea penală pentru infrațiunea prevăzută de art. 244 Cod Penal al Republicii Moldova poate fi atât persoana juridică atât și persoana fizică, care îndeplinește atribuțiile organelor de conducere a întreprinderii. Dar, întreprinderea ca și entitate juridică nu poate fi pasibilă de răspundere penală fără a fi atrase organele de conducere a acesteia, deoarece, fără organele de conducere, întreprinderea nu poate activa nici de drept nici de fapt.

#### **Referințe:**

1. Legea nr. 845 din 03.01.1992 cu privire la antreprenoriat și întreprinderi. Publicat : 28-02-1994 în Monitorul Parlamentului Nr. 2 art. 33.
2. Registrul de stat al unităților de drept privind întreprinderile înregistrate în Republica Moldova. [Accesat: 28.03.2021]. Disponibil: <https://date.gov.md/ckan/ro/dataset/11736-date-din-registrul-de-stat-al-unitatilor-de-drept-privind-intreprinderile-inregistrate-in-repu>
3. Legea nr.135 din 14.06.2007 privind societățile cu răspundere limitată. Publicat : 17-08-2007 în Monitorul Oficial Nr. 127-130 art. 548.
4. Cod Penal al Republicii Moldova, Publicat : 14-04-2009 în Monitorul Oficial Nr. 72-74 art. 195.
5. POALELUNGI M., DOLEA I., VÎZDOAGĂ T. et al. Manualul judecătorului pentru cauze penale. Chișinău: Tipografia Centrală, 2013. 1192 p, p.822-829.
6. Sentința pe Dosarul nr. 1-148/2019; 12-1-754-09012019. [Accesată: 24.03.2021] Disponibilă: [https://jc.instante.justice.md/ro/pigd\\_integration/pdf/48dff4784-3fa2-4e68-b44e-f5a66fd8b4d3](https://jc.instante.justice.md/ro/pigd_integration/pdf/48dff4784-3fa2-4e68-b44e-f5a66fd8b4d3)
7. Cod fiscal al Republicii Moldova, Publicat : 18-09-1997 în Monitorul Oficial Nr. 62 art. 522.
8. Legea contabilității nr. 113 din 27.04.2007, Publicată : 29.06.2007, în Monitorul Oficial nr. 90-93 art. 329.
9. Sentință la Dosarul nr. 1-4714-12052015, emisă la 27 octombrie 2015.
10. BRÎNZA, S., STATI, V. Tratat de drept penal. Partea specială. Vol. II. Chișinău: Tipografia Centrală, 2015. 1300 p.