

Dr. Dumitru A.P. FLORESCU
Dr. Dan BUCUR **Prof. dr. Theodor MREJERU**
Lector Marius PANTEA **Av. Andreea MARTINESCU**

EVAZIUNEA FISCALĂ

Universul Juridic
București
-2013-

Editat de **S.C. Universul Juridic S.R.L.**

Copyright © 2013, **S.C. Universul Juridic S.R.L.**

Toate drepturile asupra prezentei ediții aparțin

S.C. Universul Juridic S.R.L.

Nicio parte din acest volum nu poate fi copiată fără acordul scris al

S.C. Universul Juridic S.R.L.

**NICIUN EXEMPLAR DIN PREZENTUL TIRAJ NU VA FI
COMERCIALIZAT DECÂT ÎNSOTIT DE SEMNĂTURA ȘI ȘTAMPILA
EDITORULUI, APLICATE PE INTERIORUL ULTIMEI COPERTE.**

Descrierea CIP a Bibliotecii Naționale a României

Evaziunea fiscală / Dumitru Florescu, Dan Bucur, Theodor Mrejeru, ... –

București : Universul Juridic, 2013

Bibliogr.

ISBN 978-973-127-972-5

I. Florescu, Dumitru Andrei Petru

II. Bucur, Dan

III. Mrejeru, Theodor

343.222:343.359.2(498)

REDACȚIE: tel./fax: **021.314.93.13**

tel.: **0732.320.666**

e-mail: **redactie@universuljuridic.ro**

DEPARTAMENTUL tel.: **021.314.93.15; 0726.990.184**

DISTRIBUȚIE: fax: **021.314.93.16**

e-mail: **distributie@universuljuridic.ro**

www.universuljuridic.ro

COMENZI ON-LINE,

CU REDUCERI DE PÂNĂ LA 15%

CUVÂNT ÎNAINTE

Combaterea fraudei și a evaziunii fiscale reprezintă un obiectiv al Strategiei Naționale de Apărare a României în contextul crizei globale pe care o traversăm. Lumea întreagă așteaptă cu înfrigurare răspunsuri la setul de întrebări privitoare la soluțiile care ar putea salva economia Uniunii Europene aflată în cea mai profundă criză de după cel de-al Doilea Război Mondial.

Se acceptă, aproape în unanimitate, faptul că actuala criză economică nu reprezintă decât o componentă a crizei globale. Este, poate, partea văzută și deplin recepționată a crizei atotcuprinzătoare, pentru simplul fapt că aceasta generează efecte distructive asupra nivelului de viață al oamenilor, indiferent unde locuiesc și muncesc aceștia. Celelalte crize (a educației, energiei, demografică, a statului și dreptului, a mediului înconjurător) sunt mai puțin receptate de populație, dar fiecare întreține criza globală și amplifică starea de insecuritate a oamenilor, a comunităților și statelor. În aceste momente de maximă amplitudine a crizei, prosperă criminalitatea organizată și se dezvoltă economia subterană.

Un obiectiv important al Strategiei Naționale de Apărare îl reprezintă combaterea fraudei și a evaziunii fiscale, precum și a actelor de contrabandă și a practicilor ilegale, specifice economiei subterane. Potrivit datelor Comisiei Europene comunicate la 27 iunie 2012 economia subterană din România a totalizat anul trecut 41 miliarde de euro, reprezentând 29,6% din PIB, procent depășit în U.E. doar de Bulgaria.

Amplitudinea deosebită a economiei subterane poate fi explicată prin reacția slabă a instituțiilor statului împuternicite să intervină pentru descoperirea și sancționarea operativă a cazurilor de fraudă, evaziune fiscală și delapidare. Această reacție slabă este consecința politizării excesive a acestor instituții, care a generat o evidentă deprofesionalizare a personalului cu o diminuată capacitate de identificare, cercetare și finalizare a cazurilor reprezentative de fraudă.

Deprofesionalizarea a făcut ca în acest domeniu să nu fie promovat și aplicat sistemul integrat informativ interinstituțional de acțiuni, care ar fi

trebuie să se materializeze în elaborarea unor proceduri moderne de culegere, prelucrare și valorificare a informațiilor referitoare la marile cazuri de criminalitate economico-financiară.

*Lucrarea intitulată **Evaziunea fiscală** reprezintă un demers științific îndrăzneț, într-un domeniu sensibil, care constituie o prioritate majoră la nivel național. Rezultat al unei cercetări complexe, lucrarea de față se evidențiază prin clarviziune și prin oferta generoasă de informație, pe care colectivul de autori o pune la dispoziția celor interesați.*

Într-o expunere sistematică, cu o viziune integratoare și cu o tendință comprehensivă, lucrarea ne oferă o excelentă panoramă națională asupra problematicii abordate și se constituie într-un instrument ce va putea sta de îndată la îndemâna celor interesați, îmbunătățind nivelul de cunoaștere și sporind astfel activitatea de prevenire și combatere a criminalității economico-financiare în domeniul fraudei și evaziunii fiscale.

Prof. univ. dr. COSTICĂ VOICU

August 2012

Generic, fiecare dintre noi, persoană fizică sau reprezentant al persoanei juridice, se străduiește de la o zi la alta, de la o etapă la alta, să acumuleze cât mai mulți bani, pentru a realiza o situație materială care să ne asigure un trai decent sau de ce nu chiar îmbelșugat. În parte sumele de bani pe care le câștigăm sunt preluate de către stat sub forma taxelor sau a impozitelor de tot felul, sume pentru care nu se oferă o contraprestație directă, și care diminuează veniturile persoanelor fizice sau juridice.

În ceea ce privește statul, cel care administrează impozitele și taxele, *culese* de la contribuabili, acesta încearcă să satisfacă nevoile colective ale societății, prin intermediul finanțelor publice, singura cale de constituire a resurselor bănești necesare activităților de interes public de genul: instruirii, apărării ordinii publice, sănătății etc. Pentru a satisface aceste nevoi, statul trebuie să acumuleze resurse și să facă cheltuieli bănești, sau cu alte cuvinte, să repartizeze societății, persoane fizice sau juridice, sarcini publice de genul taxelor și impozitelor, pentru ca mai apoi, fondurile bugetare acumulate să fie repartizate pentru scopuri militare, pentru întreținerea administrației de stat (locale sau centrale), pentru menținerea ordinii publice, pentru sănătate, învățământ, cultură, sport etc.

Finanțele publice sau sistemul fiscal al unui stat, au evoluat ținând cont de numărul și mărimea impozitelor necesare pentru satisfacerea nevoilor publice, o mai bună colectare a sumelor de bani, prin simplificarea procedurilor, creșterea numărului de contribuabili, pentru a fi eliminate inechitățile și evitarea unei impozitări excesive, pentru ca plățile efectuate de contribuabili să fie tolerate.

Din punct de vedere istoric, statele, încă din antichitate, au adoptat un sistem fiscal propriu, a cărui particularitate, a fost desemnată în mare măsură de puterea economică și militară deținută în etapele de dezvoltare prin care au trecut. Astfel sunt cunoscute sistemele fiscale ale Romei antice, Chinei, Indiei, Mesopotamiei și Egiptului antic, create pentru a acoperi nevoile financiare necesare susținerii războaielor de expansiune sau pentru

a menține ordinea în interiorul imperiilor. Exemplu elocvent în acest sens fiind crearea în Roma antică, în anul VI e.n., a *bugetului militar* care avea ca obiectiv asigurarea pensiilor veteranilor de război și alte cheltuieli militare, de asemenea s-a înființat *visteria imperială*, alimentată cu sume de bani ce proveneau din impozitul vamal, din confiscări (prăzile de război) și din comerțul cu sclavi. În China, statul percepea impozite pentru activitățile de extracție a sării, a fierului, fabricarea alcoolului (primele monopoli instituite), dar și asupra recoltelor de grâne.

Pe teritoriul țării noastre, primul impozit consemnat în documente, datează de pe vremea cnezilor, și consta în taxa vamală încasată în moneda timpului, utilizată de voievozii sec. al XII-lea. În timpul lui Mircea cel Bătrân (sec. al XIV-lea), este consemnată *dijma* – taxă vamală care se percepea în natură, pentru ca mai târziu (sec. al XV-lea) să apară *birul* – taxă personală în bani aplicată pe cap de locuitor din *clasa de jos* și percepută în raport cu posibilitatea de plată a contribuabilului. De asemenea în documentele istorice sunt înscrise tot felul de impozite percepute în bani sau în natură de genul: găinăritul, vama de cosit, văcăritul, fumăritul, tutunăritul, desetina, pogonăritul și civeturile (impozit personal, plătit trimestrial).

Din această scurtă prezentare putem deduce faptul că statul, cu toate componentele sale, nu poate funcționa fără banii colectați de la contribuabilii săi, bani care provin din taxele și impozitele stabilite de legislațiile naționale.

De când există evaziunea fiscală? răspunsul nu poate fi decât unul singur: de când au fost introduse primele reguli fiscale, care puneau în antiteză dorințele oamenilor de a-și conserva plusvaloarea creată prin afacerile lor și statul care are nevoie de resurse pentru finanțarea cheltuielilor bugetare.

Secțiunea 1

Terminologie specifică

Secțiunea prezintă, încearcă să definească cele mai importante noțiuni întâlnite în domeniul financiar-fiscal și juridico-penal în materia evaziunii fiscale. Cadrul legal care stabilește impozitele și taxele care constituie

venituri la bugetul de stat și bugetele locale, precizează contribuabilii care trebuie să plătească aceste impozite și taxe, precum și modul de calcul și de plată al acestora îl reprezintă Codul fiscal¹. În ceea ce privește evaziunea fiscală, Legea nr. 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale², stipulează în mod imperativ activitățile pe care trebuie să le desfășoare un contribuabil, precum și obligațiile fiscale pe care trebuie să le îndeplinească pentru a fi în deplină legalitate.

Fiscalitate

Ce este obligația fiscală? În cadrul raportului juridic fiscal statul stabilește, în mod unilateral, în sarcina persoanelor fizice și juridice obligația de a plăti o anumită sumă de bani, într-un anumit termen în contul bugetului de stat. Suma de bani pe care contribuabilul trebuie să o plătească, reprezintă un venit la bugetul de stat, iar obligația al cărei obiect este, se numește obligație fiscală. Obligația fiscală este o obligație juridică, deoarece ea definește conținutul unui raport juridic, ce ia naștere între stat și persoanele determinate de lege – contribuabilii - raport juridic al cărui izvor este legea, executarea fiind asigurată prin intermediul constrângerii statului. Ceea ce diferențiază obligația civilă de obligația fiscală este însăși natura juridică a raportului juridic fiscal. Întrucât în cadrul raportului juridic fiscal una dintre părți este statul ca purtător al suveranității, al autorității publice, raportul devine unul de drept public, contribuabilul fiind un subordonat, iar obligațiile sale născute din acest raport juridic sunt stricte, nenegociabile și sunt impuse unilateral de către statul suveran. Cu alte cuvinte, obligațiile fiscale sunt obligațiile prevăzute de Codul fiscal și de Codul de procedură fiscală.

Ce este impozitul? Noțiunea de impozit suportă mai multe definiții. Astfel conform DEX, impozitul este *o plată obligatorie stabilită prin lege, pe care cetățenii, instituțiile etc. o varsă din venitul lor în bugetul statului*³. După unii autori, impozitul reprezintă *o prestație pecuniară, pretinsă de autoritate cu titlu definitiv și fără contraprestație, în vederea acoperii cheltuielilor*

¹ Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal al României, cu modificările și completările ulterioare, până în iulie 2012.

² Publicată în M. Of nr. 672 din 27 iulie 2005.

³ <http://dexonline.ro/search.php?cuv=impozit>.

publice¹ sau o prestație pecuniară, pretinsă de autoritatea publică de la persoane fizice și morale, după capacitățile lor contributive și fără contraprestație determinată, în principal, pentru acoperirea cheltuielilor, și în mod accesoriu, cu scopuri intervenționiste ale puterii publice². În opinia economistului Paul Cauves impozitul înseamnă preluarea ce o cere puterea suverană individuală, în virtutea principiului de solidaritate națională, pentru a participa la acoperirea cheltuielilor de interes general și la sarcinile datoriilor statului. Specialiștii români, afirmă că: *impozitul este plata bănească obligatorie, generală și definitivă, efectuată de persoane fizice și juridice în favoarea bugetului statului, în cuantumul și la termene precis stabilite de lege, fără obligația din partea statului de a presta plătitorului un echivalent direct și imediat*. Pe scurt putem defini impozitul ca „*sursa de venit bugetar, care are la bază legea, iar ca subiecți plătitori persoanele fizice și juridice*”.

Ce este taxa? Taxa reprezintă o sumă de bani care se percepe la anumite mărfuri sub formă de impozit, o plată efectuată în favoarea bugetului de stat de către diferite persoane fizice sau juridice în cazul când acestea se bucură de anumite servicii sau drepturi sau o sumă de bani care se plătește unei instituții în schimbul unor servicii prestate sau al anumitor drepturi³. De asemenea, taxa este definită ca fiind plata efectuată în favoarea bugetului de stat de către diferite persoane fizice sau juridice, în cazul în care acestea se bucură de anumite servicii prestate de organele de stat. Suma de bani plătită unor instituții pentru a dobândi de la ele anumite drepturi sau servicii. Forma de impozit perceput pentru anumite mărfuri⁴.

Care sunt elementele constitutive ale unui impozit sau a unei taxe?

1. **obiectul impozitului:** reprezintă venitul, bunul, serviciul care urmează a fi impozitat.

2. **subiectul impozitului:** este persoana fizică sau juridică, care trebuie să plătească impozitul.

¹ G. Jese, *Trate de science de finances*, Ed. Francaise, Paris, 1909.

² L. Mehl, P. Beltrame, *Le systeme fiscal francais*, PUF, Paris, 1992, p. 2.

³ Dicționarul Explicativ al Limbii Române, Ed. Univers Enciclopedic, ediția II-a 1996, p. 1072.

⁴ Dicționarul economic și financiar http://www.contabilizat.ro/dictionar_economic_si_financiar~termen-taxa.html.

3. *baza de impozitare*: este reprezentată de elementele care stau la baza calculului impozitului sau taxei.

4. *plătitorul*: este persoana care calculează, reține și varsă impozitul sau taxa la stat.

5. *cota*: reprezintă procentul sau valoarea care este aplicată la baza de impozitare pentru determinarea valorii impozitului.

6. *asieta*: reprezintă modul de calcul și așezare a impozitului.

7. *termenul de plată*: este momentul în care impozitul trebuie plătit către stat.

8. *drepturile și obligațiile plătitorului*: reprezintă drepturile și obligațiile care-i revin plătitorului în baza legii care instituie impozitul sau taxa respectivă.

9. *facilitățile fiscale*: reprezintă reduceri, scutiri sau amânări de care se pot bucura anumite categorii de plătitori în anumite circumstanțe descrise de lege.

10. *modalități de control și penalități* în caz de neplată: reprezintă modul cum se verifică de către organele abilitate ale statului modul de determinare a impozitului și care sunt penalitățile, majorările și amenzile în caz de neplată totală sau parțială a sumelor datorate. Taxele și impozitele prevăzute de legislația românească în vigoare sunt prezentate în Anexa II.

Cine plătește taxe și impozite? Taxele și impozitele sunt plătite de contribuabili. Contribuabilul este orice persoană fizică ori juridică sau orice altă entitate fără personalitate juridică care datorează impozite, taxe, contribuții și alte sume bugetului general consolidat.

Ce este un buget? Bugetul reprezintă un tablou, o balanță cu două părți - venituri și cheltuieli, detaliate pe capitole, care se stabilește anticipat pe un an, în funcție de evoluția estimată a economiei unui stat.

Din punct de vedere contabil, bugetul este balanța veniturilor și cheltuielilor dintr-o anumită perioadă ale unui stat, ale unei instituții, organizații, familii, ale unui individ etc.; totalitatea veniturilor dintr-o asemenea balanță.

Bugetul general consolidat reprezintă ansamblul tuturor bugetelor publice, componente ale sistemului bugetar, agregate și consolidate pentru a forma un întreg.

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. Formularele tipizate cu regim special utilizate în domeniul fiscal sunt documente legale ale căror tipărire, înseriere și numerotare se realizează în condițiile actelor normative în vigoare.

Operațiune fictivă. Constă în disimularea realității prin crearea aparenței existenței unei operațiuni care în fapt nu există. Se știe că operațiunea economico-financiară presupune, în mod obligatoriu și cumulativ, următoarele elemente esențiale: subiecții furnizor-beneficiar, vânzător-cumpărător, marfă predată sau serviciul prestat și prețul plătit. În cazul când lipsește cel puțin unul din primele elemente, atunci nu se mai poate vorbi de o operațiune economico-financiară reală. Astfel, este mai ușor de calificat ca false documentele care reflectă operații fictive prin inexistența mărfii, și/sau a furnizorului, furnizor care poate fi o așa-zisă firmă „fantomă”, mai corect spus firmă fictivă¹.

Firma fantomă. Reprezintă acea entitate juridică – operator economic, inexistentă din punct de vedere a activității comerciale, înregistrată într-un sediu fictiv sau prin mutarea sediului real într-unul fictiv, creată special pentru practicarea evaziunii fiscale (de obicei, pentru o singură afacere de anvergură, după care dispar).

Organe competente. Organe care au atribuții de efectuare a verificărilor financiare, fiscale sau vamale, potrivit legii.

Contabilitate

Registrele de contabilitate se utilizează în strictă concordanță cu destinația acestora și se prezintă în mod ordonat și complete, astfel încât să permită, în orice moment, identificarea și controlul operațiunilor contabile efectuate.

¹ V. Dabu, P. Voinescu, S. Căținean, *Noua lege pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale*, nr. 241/15.07.2005. *Dispoziții penale abrogate. Constituționalitate* în Revista Criminalistica nr. 6/2005, p. 9.