

Perpelea George Sebastian

Perpelea George Sebastian

**STRATEGII DE COMBATERE
A EVAZIUNII FISCALE**



Editura Universitaria
Craiova, 2021

Referenți științifici:

Prof.univ.dr. Gheorghe Matei, Universitatea din Craiova

Prof.univ.dr. Marin Opreșcu, Universitatea din Craiova

Copyright © 2021 Editura Universitaria

Toate drepturile sunt rezervate Editurii Universitaria

Descrierea CIP a Bibliotecii Naționale a României

PERPELEA, GEORGE SEBASTIAN

Strategii de combatere a evaziunii fiscale / George Sebastian Perpelea. -

Craiova: Universitaria, 2021

Conține bibliografie

ISBN 978-606-14-1709-4

336

© 2021 by Editura Universitaria

Această carte este protejată prin copyright. Reproducerea integrală sau parțială, multiplicarea prin orice mijloace și sub orice formă, cum ar fi xeroxarea, scanarea, transpunerea în format electronic sau audio, punerea la dispoziția publică, inclusiv prin internet sau prin rețelele de calculatoare, stocarea permanentă sau temporară pe dispozitive sau sisteme cu posibilitatea recuperării informațiilor, cu scop comercial sau gratuit, precum și alte fapte similare săvârșite fără permisiunea scrisă a deținătorului copyrightului reprezintă o încălcare a legislației cu privire la protecția proprietății intelectuale și se pedepsesc penal și/sau civil în conformitate cu legile în vigoare.

Lista abrevierilor

ANAF	- Agenția Națională de Administrare Fiscală
ANOFM	- Agenția Națională pentru Ocuparea Forței de Muncă
BGC	- Bugetul General Consolidat
BIM	- Biroul Internațional al Muncii
BM	- Banca Mondială
BNR	- Banca Națională a României
CAS	- Contribuția la bugetul asigurărilor sociale de stat
CE	- Comisia Europeană
CF	- Consiliul fiscal
CNP	- Comisia Națională de Prognoză
ECE	- Europa Centrală și de Est
ESA 2010	- Sistemul European de Conturi Naționale și Regionale 2010
ESA 95	- Sistemul European de Conturi 95
FC	- Fondul de Coeziune
FEADR	- Fondul European pentru Agricultură și Dezvoltare Rurală
FEDR	- Fondul European pentru Dezvoltare Regională
FEGA	- Fondul European de Garantare Agricolă
FEN	- Fonduri Externe Nerambursabile
FEPAM	- Fondul European pentru Pescuit și Afaceri Maritime
FMI	- Fondul Monetar Internațional
FSE	- Fondul Social European
IFSLSG	- Instituții fără scop lucrativ aflate în serviciul gospodăriilor populației
IMM	- Întreprinderi Mici și Mijlocii
INS	- Institutul Național de Statistică
LRFB	- Legea responsabilității fiscal-bugetare nr. 69/2010
MFE	- Ministerul Fondurilor Europene
MFP	- Ministerul Finanțelor Publice
NSM10	- Statele noi membre UE din Europa Centrală și de Est
ONRC	- Oficiul Național al Registrului Comerțului
OTM	- Obiectivul pe termen mediu
OUG	- Ordonanță de Urgență a Guvernului

PIB	- Produsul Intern Brut
PNR	- Program Național de Reformă
POPAM	- Programul Operațional pentru Pescuit și Afaceri Maritime
Pp	- Puncte procentuale
PPP	- Parteneriate public-private
PSC	- Pactul de Stabilitate și Creștere
SFB	- Strategia fiscal-bugetară
SFB	- Strategia fiscal-bugetară actualizată
TFUE	- Tratatul privind Funcționarea Uniunii Europene
TIC	- Tehnologia Informației și a Comunicațiilor
TSCG	- Tratatul privind Stabilitatea, Coordonarea și Guvernanța în cadrul Uniunii Economice și Monetare (Compactul fiscal)
TVA	- Taxa pe Valoarea Adăugată
UE	- Uniunea Europeană
UEM	- Uniunea Economică și Monetară

INTRODUCERE

1. *Actualitatea și necesitatea temei de cercetare*

Apariția statului, ca formă de organizare a comunităților umane, indiferent că este pusă pe seama creației divine (Aristotel și, în epoca modernă, Robert Filmer), pe seama nevoii de a rezolva stările conflictuale dintre oameni (John Locke, Ch. Montesquieu, J. J. Rousseau, Oppenheimer etc.) sau pe seama luptei de clasă (la marxiști) nu a fost posibilă fără instituirea de impozite și taxe pentru populație. Aceasta este și explicația pentru care taxele sunt, mai în glumă, mai în serios, asociate cu veșnicia căci, atâta vreme cât vor exista state, vor exista și taxe. Dar, apariția statelor și, deci, a impozitelor și a taxelor, a generat un alt fenomen, economic și social deopotrivă – evaziunea fiscală, căruia trebuie să-i atribuim același statut de veșnicie, în ciuda eforturilor milenare de combaterea sa. Evaziunea fiscală a existat și va exista, ba mai mult, va fi mereu ”ingenioasă și activă” pentru simplul fapt că, așa cum simplu și frumos sublinia un economist român din perioada interbelică – „(...) fiscul, lovind indivizii în averea lor, îi atinge în cel mai sensibil interes; interesul bănesc”¹ Ca urmare, și problematica combaterii evaziunii fiscale va fi, mereu, o problemă de actualitate.

Evaziunea fiscală este indisolubil legată de stat, respectiv de formarea resurselor financiare necesare bugetului statului prin contribuțiile bănești ale persoanelor fizice și juridice. Noțiunea de evaziune fiscală este extrem de complexă, și poate diferi de la un stat la altul, în elementele sale concrete, sau, în timp, chiar în limitele aceluiași stat, în funcție de politica fiscală dominantă – deflaționară (caracterizată prin reducerea impozitelor și creșterea cheltuielilor publice), sau deflaționară (caracterizată prin creșterea impozitelor, ca volum și ca sferă de cuprindere și reducerea cheltuielilor publice). În ce privește diferențele de politică fiscală dintre state, acestea sunt generate de nivelul de dezvoltare a economiei acestora. Astfel, în timp ce în statele dezvoltate politica fiscală este axată pe realizarea unui nivel cât mai ridicat de ocupare a forței de muncă și pe stabilizarea creșterii economice, în

¹ Codrescu, V., *Evaziunea fiscală în România*, Iași, 1936, citat de N. Hoanță în lucrarea *Evaziunea fiscală*, Editura Tribuna Economică, București, 1997, p.37.

statele aflate în curs de dezvoltare politica fiscală urmărește crearea unui mediu favorabil accelerării dezvoltării economice.

Abordarea problemei politicilor fiscale este fundamental legată de funcțiile statului modern. Reputatul economist Richard Musgrave, în lucrarea *The Theory of Public Finance*, considerată drept una dintre lucrările fundamentale de analiză economică și financiară, formula un număr de trei funcții ale statului:

- „*de alocare a resurselor*;
- *de distribuție echitabilă a bunăstării*, respectiv a veniturilor și a averilor;
- *funcția de stabilizare macroeconomică*”².

În raport de ponderea fiecărei funcții, o analiză asupra evoluției statelor occidentale moderne relevă existența a mai multe forme de stat, în care, în mod evident, politicile fiscale au fost, și sunt, modelate în funcție de trăsăturile sale dominante în ceea ce privește activitatea economică:

- *statul organizator*, specific sfârșitului de secol al XVIII-lea și începutului secolului al XIX-lea, perioadă în care statele occidentale europene și Statele Unite aveau ca principală preocupare promovarea comerțului și dezvoltarea infrastructurii necesare dezvoltării economice în general;

- *statul jandarm*, specific secolului al XIX-lea, fundamentat pe doctrina liberală, stat care nu trebuia decât să asigure ordinea internă, apărarea externă și emisiunea de monedă;

- *statul intervenționist*, specific perioadei de după marea criză economică, dintre anii 1929 – 1933, fundamentat ulterior de economistul J. M. Keynes;

- *statul providență*, sau al bunăstării, care își fixase ca principal obiect, clar înscris în unele constituții, de a asigura la cât mai mulți dintre cetățenii săi, un nivel de trai decent;

- *statul neoliberal* (bazat pe dereglementare), care presupune o implicare diminuată a guvernelor în activitățile economice, care este compensată de un accent mai mare pus pe infrastructura fizică și socială.

² Musgrave, Richard A., *The Theory of Public Finance. A study in public economy*, New York, McGraw-Hill, 1959. p. 67.

După criza financiară și economică, al cărei debut s-a produs în 2008, se afirmă totuși nevoia creșterii rolului statului.

Într-o altă accepțiune, care aparține lui Cosmin Marinescu, cadru didactic la ASE București și fost consilier la Ministerul de Finanțe, funcțiile statului sunt considerate a fi „funcția protectivă, funcția productivă și funcția redistributivă, aceasta din urmă fiind înțeleasă ca aplicare a unor politici de ”socializare” a proprietății private, prin transferarea, în diferite grade, a resurselor dinspre proprietarii naturali ai acestora către persoane care nici nu au utilizat resursele respective, nici nu le-au obținut prin schimb”³.

Revenind la politicile fiscale, evident că acestea sunt foarte diferite în funcție de forma statului, formă care, la rândul său, așa cum arătam mai sus, rezultă din ponderile diferite ale celor trei funcții de bază ale unui stat, dar *toate se fundamentează pe teoria fiscală optimală*, pentru că nici una dintre funcțiile statului nu ar fi posibilă fără obținerea de resurse financiare care să permită funcționarea instituțiilor statului, iar acestea se obțin numai prin fiscalitate. „Problema teoriei fiscale optimale este legată de faptul că există aproape o infinitate de posibilități de alocare a resurselor, în sensul optimului Pareto, ceea ce face ca teoria fiscală optimală să realizeze un veritabil arbitraj între două tendințe care se exclud una pe alta - pe de o parte, eficiența alocărilor și, pe de altă parte, echitatea alocărilor”⁴.

Începând cu John Locke, principala funcție a statului a fost considerată protejarea proprietății private. În consecință, politica fiscală trebuie să corespundă serviciilor pe care statul le face sau, altfel spus, trebuie să genereze acele venituri care să acopere cheltuielile pe care statul le face pentru a-și îndeplini această funcție, ca și toate celelalte. În acest truism se originează doctrina fiscală potrivit căreia „*trebuie să existe un raport de echivalență între serviciile pe care statul le face cetățenilor săi și prețul fiscal pe care cetățenii îl plătesc, sub formă de impozite, statului*”⁵. Alături de

³ Marinescu, Cosmin, *Economia sectorului public, Note de curs*, București, 2012, p. 47, http://www.cse.uaic.ro/_fisiere/Documentare/Suporturi_curs/III_Economia_sectorului_public.pdf, consultat în ziua de 7 aprilie, 2015.

⁴ Monnier, Jean Marie, *La politique fiscale: objectifs et contraintes*, Cahiers français 343, 2008, 03 -08, Luxembourg, p.3.

⁵ Monnier, Jean-Marie, *La formation des conceptions de la justice fiscale dans la pensée économique anglo-saxonne*, *Revue Française de Finances Publiques*, n° 84, décembre, 2003, p. 91.

cetățeni, bucurându-se de aceeași protecție din partea statului, persoanele juridice care obțin venituri se supun aceleiași doctrine fiscale. În acest punct însă intervine ceea ce numim „natura umană”, mai exact acea parte ce ține de egoismul ființei umane, de acel egocentrism care conduce la comportamente dacă nu antisociale, cel puțin asociale. La modul concret, în raport cu statul ca plătitori de impozite, acest comportament asocial se numește, într-o formulare mai elegantă, „*fugă din calea impozitelor*”⁶.

Fenomenul de fugă din calea impozitelor a apărut simultan cu impozitele, întrucât acea parte a naturii umane, la care m-am referit mai sus, îi face pe oameni să perceapă impozitele ca pe „un rău necesar”, ceea ce generează un comportament de evitare sau, în cel mai bun caz, de diminuare a impozitelor. Acest fenomen se produce în toate țările, evident în proporții diferite, de la nivelul indivizilor, până la nivelul marilor corporații, fiind favorizat de lacunele legislative, uneori fiind chiar favorizat de către legislație care este făcută și votată tot de către ...oameni. Cum altfel am putea explica existența paradisurilor fiscale care, în opinia noastră, sunt o „invitație” fătășă la evaziune fiscală?

Dacă ne referim doar la evaziunea fiscală ilicită, la fraudă fiscală, poziția sa de inamic al societății (intenționat nu am spus al „statului”) este amplificată nu doar de consecințele sale economice ci, mai ales de faptul că este, în același timp, un produs al corupției și un generator al acesteia. Corupția este întreținută de fraudă fiscală, iar fraudă fiscală este generatoare de corupție. O mai temeinică îngemănare între două rele este imposibil de imaginat, iar proporțiile la care acestea au ajuns în societatea românească contemporană întrec orice limite admisibile într-un stat modern, membru al Uniunii Europene.

2. Scopul și obiectivul studiului

Ce poate să facă o cercetare științifică pe terenul tenebros al fraudei fiscale? Nimic mai mult decât: să lămurească problematica din punct de vedere conceptual; să operaționalizeze conceptele astfel definite încât să poată asigura o măsurare cât mai fidelă a dimensiunilor fenomenului; să îi estimeze cât mai corect și complet efectele, atât în plan economic, cât și în

⁶ Niță, Gheorghe, *Fuga din calea impozitelor și căile stăvilirii ei*, 2011, [http:// doctorat.ubbcluj.ro/sustinerea_publica/rezumat/2011/finante/Nita_Gheorghe_RO.pdf](http://doctorat.ubbcluj.ro/sustinerea_publica/rezumat/2011/finante/Nita_Gheorghe_RO.pdf), consultată în ziua de 30 iunie, 2014.

plan social; să îi evidențieze cauzele și factorii favorizanți; să analizeze instituțiile a căror menire și rațiune de a fi este lupta împotriva fraudei fiscale și eficiența acestora și, dacă reușește, să se finalizeze cu o contribuție la îmbunătățirea luptei anti-fraudă fiscală. Sintetizand metaforic cele de mai sus putem spune că ele se constituie într-o veritabilă ”dojană și amenințare academică”, care reprezintă tot ceea ce poate să facă și ce trebuie să facă un cercetător al acestei problematice. Dacă propunerile și concluziile sale vor fi apoi de folos factorului decident politic, sau direct, instituțiilor statului angrenate în lupta anti-fraudă fiscală, aceasta este o altă problemă, care depășește competențele și atribuțiile unui cercetător.

3. *Metodologia de cercetare*

Pe parcursul cercetării am utilizat un mix de metode și tehnici de cercetare. Cercetarea teoretică a fost importantă și, în lucrare, i-a fost acordat un spațiu majoritar. Cercetarea empirică s-a bazat, pe metoda observației participative (mai puțin), și pe analiza secundară – metode împrumutate, oarecum, din sociologie, dar și pe analiza econometrică realizată pentru identificarea măsurii în care evaziunea fiscală afectează România și diferite alte state din Uniunea Europeană, dar și sensibilitatea încasărilor bugetare la modificarea nivelului taxării în cazul țărilor selectate. Astfel, această abordare empirică se bazează pe modele econometrice de regresie liniară, estimate cu ajutorul soft-ului Eviews și interpretate conform teoriei econometrice clasice din literatura de specialitate.

Cât privește observația, aceasta presupune studierea comportamentului actorilor sociali, pe baza unui plan de observare și cu ajutorul anumitor tehnici de observare. Gold și Gans au stabilit trei modalități de acțiune ale unui observator: „a) participant total implicat emoțional, înregistrând post-factum date și informații; b) exterior situațiilor sociale supuse observației, culegând informații cu ajutorul unor tehnici speciale; c) cercetător participant (implicat doar parțial) și dispunând de posibilități de producere și înregistrare a datelor”⁷.

Observația nedistorsionată presupune folosirea unor dispozitive în procesul de observație, observatorul neavând nici un fel de implicare de ordin subiectiv. Nu a fost cazul nostru, dar acest tip de observație merită amintit.

⁷ Vlăsceanu, Lazăr, *Metodologia cercetării sociale*, Editura Științifică. și Enciclopedică., București, 1986, p. 212.

Observația participativă presupune participarea observatorului la activitățile supuse observației. Aceasta se poate realiza în două modalități; 1) implicarea totală a observatorului și notare post factum; 2) implicare dar și asumarea rolului de observator obiectiv.

Dar, așa cum aminteam, metoda observației a fost mai puțin folosită, dar a făcut totuși parte din aparatul metodologic pe care s-a bazat această cercetare. Pe parcursul cercetării noastre am făcut apel într-o măsură mai mare sau mai mică la toate aceste tipuri de observații ca metode de investigare al acestui fenomen de o potrivă economic și social – fraudă fiscală.

Analiza documentelor sociale este o sursă importantă a cercetării din științele sociale și, deci, inclusiv din cercetarea economică. Cercetarea economică nu trebuie însă să se cantoneze exclusiv în actualitate ci are datoria să acorde atenție și experiențelor trecute tot așa cum trebuie să se orienteze și către viitor. În funcție de forma lor (forma de exprimare, conținut, adresabilitate), documentele pot fi expresive și oficiale. Primele folosesc un limbaj mai bogat, mai maleabil, pe când celelalte sunt mai "burocratice".

Documentele expresive personale se referă la autobiografii, biografii, povestiri orale etc., în timp ce documentele expresive publice sunt reportajele, articolele din ziare, filmele documentare, emisiunile de radio și TV etc. O parte din ce în ce mai mare din categoria documentelor oficiale sunt băncile de date, inclusiv Internetul, care poate fi considerat cea mai mare "bancă" de date, chiar dacă funcțiile sale sunt cu mult mai complexe, mai numeroase și mai nuanțate.

Cercetarea noastră nu și-a propus să testeze ipoteze, deși acest model de cercetare este foarte răspândit. Modelul de cercetare pe care l-am folosit noi face două alte lucruri:

1) Descrie o serie de realități cu privire la relația dintre evaziunea fiscală și ansamblul vieții economice, sociale și (mai puțin) politice.

2) Nu testează ipoteze cu privire la cauzele ei, ci îi caută corespondenții (proces paralele) în activitățile financiar - economice.

Împărtășind principiile filosofiei științifice a lui Karl Popper⁸, considerăm că ipotezele nu pot fi validate ci doar falsificate. Nimeni nu

⁸ Popper, Karl, *Logica cercetării*, Editura Științifică, București, 1981.

plătește o cercetare care ajunge la rezultatul că ipotezele sunt false. Cercetările adevărate, care aduc un real spor de cunoaștere sunt cele orientate spre "descoperiri", adică descrieri ale realității, nu spre confirmarea de ipoteze. Descoperirea oxigenului nu a confirmat/infirmat nici o ipoteză, ci doar a dat un nume flogisticului, și i-a stabilit caracteristicile reale. Altfel spus, o ipoteză este un gând, o afirmație produsă de mintea umană, o construcție mentală. O descoperire este o descriere ceva mai adecvată a unei realități care există independent de ce gândim noi despre ea. Continuând exemplul de mai sus, fie că îi spui flogistic, fie că îi spui oxigen, focul există. Cercetarea noastră a încercat să descrie realitatea unor procese economice și sociale, care au avut loc în paralel și care s-au susținut și influențat reciproc - evaziunea fiscală și consecințele acesteia.

Fidel acestor principii ale lui Karl Popper, în cercetarea pe care am întreprins-o, am apelat în puține cazuri la afirmarea unor ipoteze pentru ca ulterior să le validăm sau invalidăm, încercând mai mult să descoperim cauzele, mecanismele și modalitățile practice, concrete de manifestare ale fraudei fiscale.

4. *Structura tezei de doctorat*

Rezultatele cercetării noastre au fost structurate în introducere și patru capitole - care, la rândul lor, au fost structurate pe subcapitole, concluzii și bibliografie.

Astfel, în capitolul I – „EVAZIUNEA FISCALĂ – CARACTERISTICI ȘI FORME DE MANIFESTARE” - pe baza scopului propus și a metodologiei de cercetare, lucrarea noastră a debutat cu prezentarea diferitelor noțiuni de evaziune fiscală, așa cum au evoluat în literatura de specialitate, dar și cu prezentarea acesteia din perspectiva legilor naționale ce o definesc. Legi care, la rândul lor, au suferit modificări și îmbunătățiri, toate cu scopul de a cuprinde, cât mai amănunțit, fenomenul de evaziune fiscală. Am mers mai departe și am încercat a lămuri problematica evaziunii fiscale, din punct de vedere conceptual, optând astfel pentru termenul de ”evaziune fiscală licită”, în locul celei de ”evaziune fiscală legală”, această opțiune fiind susținută cu argumente, considerăm noi, suficient de convingătoare. Subliniem, în acest capitol, că evaziunea fiscală licită trebuie nu numai luată în considerare, ci chiar foarte atent analizată

pentru că este o sursă importantă de creștere a resurselor bugetului de stat, dar face posibilă perfecționarea legislației fiscale prin îndepărtarea erorilor sau omisiunilor care, la rândul lor, fac posibilă diminuarea licită a cuantumului impozitelor și taxelor plătite de contribuabili la bugetul de stat. Din aceste motive, dar și multe altele, vom detalia această formă de evaziune fiscală, întrucât, așa cum vom arăta, rezolvarea acesteia este o problemă ce ține, în cea mai mare parte, de voința politică și, mergând mai adânc, de aducerea la zi și întărirea politicii fiscale practicate în România. Cu alte cuvinte, evaziunea fiscală licită există și se manifestă, în principal, pentru că este lăsată să existe.

Am adus în discuție și cele mai întâlnite forme de manifestare ale evaziunii fiscale licite dar și câțiva din factorii ce favorizează acest fel de evaziune. Am acordat o atenție deosebită ”paradisurilor fiscale”, acestea fiind, în opinia noastră, cea mai evidentă expresie a acestei stări de lucruri. O tehnică frecvent utilizată, dar și larg discutată mai ales de către companiile transnaționale, în scopul salvării de la impozitare a unei părți din profit, o constituie înființarea unor filiale în țări unde impunerea fiscală este mai mică, și organizarea unor relații economice artificiale (de regulă, scriptice) între acestea și unitățile lor aflate în alte țări unde fiscalitatea este mai mare. Proprietarii unor astfel de societăți, cunoscute sub numele de „offshore”, au și avantajul de a putea rămâne anonimi, nesupunându-se controlului statului român, având astfel siguranța, dar și discreția, veniturilor. De asemenea, am tratat, în acest capitol, și varianta exploatarea inconsistențelor legislației, prin mijloacele contabilității creative, ca făcând parte din fenomenul general de evaziune fiscală licită.

În finalul acestui prim capitol, am discutat despre evaziunea fiscală ilicită (ilegală) sau fraudă fiscală, despre fraudă fiscală definită ca infracțiune în legislația românească. Am încheiat acest capitol cu prezentarea dificultăților întâlnite privind delimitarea certă a evaziunii fiscale licite și a fraudei fiscale.

Lucrarea noastră continuă, în capitolul al II-lea – ”GENEZA EVAZIUNII FISCALE. INSTITUȚII ABILITATE ÎN CADRUL STRATEGIILOR DE COMBATERE” - cu analiza evaziunii fiscale ilicite, termen pe care l-am asimilat cu cel de ”fraudă fiscală”, și pe care am considerat-o ”adevărată” evaziune fiscală, ale cărei forme de manifestare le-am

analizat, insistând asupra ”fraudei fiscale carusel”, cea mai nouă formă de fraudare pe care evaziioniștii noștri naționali și-au însușit-o, cu mult ”profesionalism”, imediat după intrarea României în Uniunea Europeană. Odată încheiată această analiză, a decurs, în mod necesar, desprinderea cauzelor fraudei fiscale, pe care le-am prezentat sub forma unei tipologii, pe care, de altfel, ne-am însușit-o din literatura de specialitate.

În acest sens, am abordat evaziunea fiscală din două mari puncte de vedere, structurate pe subcapitole. Primul subcapitol, intitulat ”Evaziunea fiscală - cauze, consecințe și instrumente de măsură”, tratează, pe rând, toate aspectele enumerate mai sus, încercând să indentificăm cauzele evaziunii fiscale începând, în primul rând, cu cadrul legislativ, cu felul în care este concepută și aplicată legea în acest sens, dar fără a subestima predilecția firească a oamenilor de a-și proteja, mai cu seamă, interesele proprii și personale în detrimentul celor generale.

Continuând cu analiza consecințelor evaziunii fiscale, am încercat să conturăm o tipologie a acestora. Aici am analizat, cu precădere, urmările pe care evaziunea fiscală le are asupra evaziioniștilor, asupra bugetului de stat și finanțelor publice dar și asupra societății în ansamblul ei. Și pentru că unul dintre obiectivele lucrării era cuantificarea mărimii fraudei fiscale, am prezentat un model matematic care permite astfel de estimări obiective, dincolo de cele subiective, de care abuzează factorul politic.

Cel de-al II-lea subcapitol, cel care încheie capitolul al doilea al tezei, prezintă instituțiile statului cu atribuții în combaterea fraudei fiscale. Am optat, conform metodologiei mai sus înfățișate, pentru o analiză critică bazată, în principal, pe analiza secundară chiar a unor documente elaborate de aceste instituții, dar și a unor ”documente expresive publice”, așa cum le-am definit mai sus, referitoare la forme și exemple concrete de fraudare fiscală. Aici, potrivit legislației naționale, cele mai importante atribuții de control și combatere a evaziunii fiscale, atât sub aspectul permanenței cât și al sferei de cuprindere, revin Ministerului Finanțelor Publice, atât ca reprezentant al statului, cât și al execuției bugetului de stat. Astfel, am prezentat cele mai importante dintre aceste instituții și am analizat modul în care acestea acționează și își desfășoară activitatea și strategiile acestora de prevenire și combatere a evaziunii fiscale.

În capitolul al III-lea – „CONSECINȚELE EVAZIUNII FISCALE: NOI ABORDĂRI” – am continuat cu prezentarea consecințelor fraudei fiscale asupra formării veniturilor statului, dar și a consecințelor, directe sau indirecte, asupra vieții economice, sociale și politice. Am făcut referire despre evaziunea fiscală ca fiind conceptual plasată între ”un rău social” și ”un rău necesar”. În acest sens, am analizat câteva studii semnificative făcute în sensul dezvăluirii, cât mai exacte, a consecințelor evaziunii fiscale. De remarcat este faptul că majoritatea acestor studii nu absolutizează consecințele negative atribuind, de multe ori, evaziunii fiscale și un rol pozitiv, de amortizor social. Acest punct de vedere este unul pe care noi nu-l împărtășim și vom încerca, cu argumente proprii, dar și confirmând convingeri deja formate, să combatem această atitudine.

Fenomenul evazionist are drept principală consecință economică diminuarea veniturilor statului, ceea ce conduce la un buget de stat diminuat adică, în ultimă instanță, la fonduri insuficiente pentru cheltuielile generale ale statului. Această situație determină statul să adopte unica soluție cu efect imediat de care poate dispune - creșterea cotelor de impunere și instituirea de noi impozite și taxe, sau apelarea la împrumuturi de stat care, în ultimă instanță, pentru a fi returnate, se face apel tot la mărirea de impozite și taxe, sau introducerea altora noi.

Mai departe, pe parcursul celui de-al III-lea capitol, am încercat identificarea principalelor efecte sociale pe care fenomenul de evaziune fiscală le produce. Prin sustragerea de la plata impozitelor la bugetul statului, acesta nu își poate îndeplini funcțiile sale de bază, având de suferit, în cele din urmă, cel puțin teoretic, și contribuabilul evazionist. Desigur că acest efect, nefiind direct și imediat, este neglijat de contribuabilii evazionști. Contribuabilul cinstit, care își plătește toate obligațiile față de stat și care, prin această atitudine onestă constată diminuarea consistentă a veniturilor sale, face comparație cu un alt contribuabil, de această dată necinstit, care dispune de o situație economică mult mai bună decât a sa doar datorită faptului că nu și-a plătit obligațiile față de bugetul statului. Dacă atitudinea contribuabilului necinstit nu este sancționată la timp și cu recuperarea prejudiciilor suferite de către stat, consecința socială va fi atragerea contribuabililor încă onești, de partea celor care sfidează sau încalcă legea. În finalul celui de-al III-lea

capitol, am realizat o trecere în revistă și a consecințelor efectelor politice ale evaziunii fiscale, fără însă a intra prea mult în sfera politicului.

Și pentru că lupta împotriva fraudei fiscale se realizează pe două planuri – cel al prevenirii și cel al combaterii – lucrarea va aborda, în capitolul al IV-lea, intitulat „STRATEGII DE MENȚINERE ÎN LIMITE SUSTENABILE A EVAZIUNII FISCALE”, această problemă, cu definirea celor două concepte, precum și a diferenței dintre acestea, până la deplina lor lămurire. În continuare, am scos în evidență necesitatea și posibilitatea prevenirii și combaterii evaziunii fiscale și vom prezenta câteva căi și tehnici de prevenire și combatere a evaziunii fiscale, și anume cele pe care le considerăm relevante, dar și aplicabile la specificul fenomenului evazionist național. În același context, am încercat să identificăm slăbiciunile și lacunele pe care legislația în vigoare le are, acestea fiind răspunzătoare, din punctul nostru de vedere, de proporțiile evaziunii fiscale licite și ilicite.

Am argumentat aici și ideea unei creșteri a eficienței controlului fiscal, acesta reprezentând, în opinia noastră, un obiectiv strategic în acțiunea de prevenire și reducerea fenomenului de evaziune fiscală. Mergând mai departe, în urma unui control fiscal eficient, în urma căruia se stabilesc clar fapte de evaziune fiscală, am abordat și necesitatea sancționării acestora de așa manieră încât să descurajeze alți potențiali evazoniști fiscali care, pentru moment, stau în expectativă. Lupta împotriva fraudei și protecția intereselor financiare comunitare este și ea dezbătută în cadrul acestui capitol, precum și protecția intereselor financiare la nivel național, dar și la nivelul Uniunii Europene.

Lucrarea se încheie, în mod logic și necesar, cu prezentarea unor căi și a unor instrumente (tehnici) de îmbunătățire a activității de prevenire și combatere a evaziunii fiscale, ceea ce, considerăm noi, dă finalitate și consistență internă acestei cercetări.

Capitolul I

EVAZIUNEA FISCALĂ - CARACTERISTICI ȘI FORME DE MANIFESTARE

1.1 Noțiunea și formele evaziunii fiscale. Evaziunea licită

1.1.1 Noțiunea de evaziune fiscală

Evaziunea fiscală este definită, în Legea nr. 50/2013 privind modificarea Legii nr. 241/2005, pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, ca fiind *„sustragerea, prin orice mijloace, de la impunerea sau plata impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului de stat, bugetelor locale, bugetelor asigurărilor de stat și bugetelor speciale, de către persoane fizice și persoane juridice române sau străine.”*⁹ De remarcat faptul că Legea 241/2005 nu mai conținea definiția evaziunii fiscale, deși precedentul act normativ – Legea nr.87/1994 cuprindea o definiție destul de cuprinzătoare și, mai ales, utilă. Acesta este și motivul pentru care, Legea nr. 50/2013 a preluat în parte textul Legii 87/1994. Această definiție se regăsește, cu modificări neesențiale, în legislația multor state europene, ceea ce face ca analiștii financiari, datorită formulării „prin orice mijloace”, să fie aproape unanimi în a considera că există două forme principale de evaziune fiscală: legală sau ilegală, aceasta din urmă mai fiind denumită și fraudă fiscală. Unii specialiști, cum este și Jean Marie Monnier, mai aduc în discuție și o a treia formă de evaziune fiscală – optimizarea fiscală, pe care o iau în considerare toți analiștii economici, dar o includ în cadrul evaziunii fiscale legale. Optimizarea fiscală, în accepțiunea autorului citat, „utilizează uneori aceleași procedee folosite în cadrul evaziunii fiscale legale, dar contribuabilul este bine intenționat iar atenția sa este concentrată pe o strategie de planificare a plăților către stat astfel încât să reducă și volumul plăților, dar și riscurile pe care le implică această reducere.”¹⁰

Legea nr. 87/1994 a reprezentat primul act normativ prin care statul a încercat să reglementeze sarcinile și obligațiile contribuabililor în raport cu bugetul de stat, în care s-a definit și incriminat infracțiunea de sustragere de

⁹ Publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 672 din 27 iulie, 2013.

¹⁰ Monnier, Jean Marie, *La politique fiscale: objectifs et contraintes*, Cahiers français 343, 03-08, Paris, 2008, p.5.

la plata obligațiilor fiscale. Sub presiunea modificărilor realității sociale, a creșterii complexității vieții economice, această lege a suferit mai multe modificări printre care și o republicare prin care s-a încercat corelarea prevederilor legale cu ”imaginația” aparent fără limite a evazioniștilor. „Noua reglementare, Legea nr. 24/2005, foarte necesară de altfel, nu a fost foarte bine primită în special din cauza preluării aproape fără discernământ, a unor texte din vechea reglementare, fără a fi avute în vedere comentariile, de cele mai multe ori pertinente, ale teoriei și practicii judiciare.”¹¹ Cu toate acestea, noua lege a avut meritul de a oferi o reglementare mai elastică, adaptabilă dinamicii acestui fenomen de evaziune fiscală, precum și a modalităților de combatere a acestuia. Un element de noutate l-a constituit și faptul că în textul legii s-au prevăzut și situații de nepedepsire sau scădere a pedepselor acordate doar în anumite conjuncturi, ceea ce ne permite să afirmăm că spiritul legii este preponderent în favoarea recuperării prejudiciilor și doar în mod secundar sancționarea persoanelor vinovate.

Legea nr. 50/2013 privind modificarea Legii nr. 241/2005, pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale a adus ca principal element de noutate, pedepse mai grele pentru infracțiunile de sustragere de la plata impozitelor către bugetul de stat. Unii avocați specialiști în acest domeniu au apreciat chiar că noile prevederi legale nu au făcut decât ”(...) să transforme, treptat dar sigur, sistemul fiscal în sistem colector de taxe în care ambii jucători, atât statul cât și contribuabilii se vor strădui să se păcălească unul pe altul”.¹² Dar să vedem care au fost elementele de noutate care au putut genera astfel de aprecieri. În primul rând, legea a redefinit conceptele fundamentale legate de noțiunea de evaziune fiscală, respectiv ”bugetul general consolidat” definit ca fiind - ”ansamblul tuturor bugetelor publice, care sunt părți componente ale sistemului bugetar, agregate și consolidate pentru a forma un întreg”; ”contribuabil”, definit ca fiind – ”orice persoană fizică ori juridică sau orice altă entitate fără personalitate juridică care datorează impozite, taxe, contribuții și alte sume la bugetul general

¹¹ Iacob, Bogdan, *Evaziune fiscală versus fraudă fiscală*, <http://www.avocatnet.ro>, consultat în ziua de 16 aprilie, 2015.

¹² Ianculescu, Laurențiu, *Noutăți în legea evaziunii fiscale*, [http://www.faracontabilitate.ro / utile/noutati-in-legea-evaziunii-fiscale/#axzz3XYJYqJUs](http://www.faracontabilitate.ro/utile/noutati-in-legea-evaziunii-fiscale/#axzz3XYJYqJUs), consultat în ziua de 15 aprilie, 2015.

consolidat"; "documente legale", definite ca fiind – "documente ale Codului fiscal, Codului de procedură fiscală, Codului vamal, Legii contabilității nr. 82/1991, republicată, și de reglementările elaborate pentru punerea în aplicare a acestuia"; "formulare tipizate cu regim special utilizate în domeniul fiscal", definite ca fiind – "documente legale ale căror tipărire, înseriere și numerotare se realizează în condițiile actelor normative în vigoare"; "obligații fiscale", definite ca fiind – "obligațiile prevăzute de Codul fiscal și de Codul de procedură fiscală"; operațiune fictivă", definită ca fiind – "disimularea realității prin crearea aparenței existenței unei operațiuni care, în fapt, nu există"; organe competente", definite ca fiind – organe care au atribuții de efectuare a verificărilor financiare, fiscale sau vamale, potrivit legii". Aceste precizări conceptuale au fost binevenite, iar acestora noua lege le-a adăugat, așa cum am precizat și anterior, pedepse mai severe pentru anumite infracțiuni. Astfel, fapta contribuabilului care "nu reface, cu intenție, sau din culpă, documente de evidență contabilă distruse" – se pedepsește acum cu închisoarea de la 6 luni la 5 ani, în loc de amendă; "refuzul nejustificat al unei persoane de a prezenta organelor competente documente legale și bunurile din patrimoniu, în scopul împiedicării verificărilor financiare, fiscale sau vamale în termen de 15 zile de la somație" – se pedepsește cu închisoare de la 1 an la 6 ani, în loc de 6 luni până la 3 ani; "împiedicarea, sub orice formă, a organelor competente de a intra, în condițiile prevăzute de lege, în sedii, incinte, ori pe terenuri, cu scopul efectuării verificărilor financiare, fiscale sau vamale" – se pedepsește cu închisoarea de la 1 an la 6 ani, în loc de 6 luni la 3 ani; "reținerea și nevărsarea, cu intenție, în cel mult 30 de zile, de la scadență, a sumelor reprezentând impozite sau contribuții cu reținere la sursă" – se pedepsește cu închisoarea de la 1 an la 6 ani, în loc de maxim 3 ani.

De asemenea, noua lege conferă caracter de infracțiune unor fapte pe care Legea nr. 241/2005 nu le conținea și deci poate fi considerată ca un pas înainte în lupta împotriva evaziunii fiscale.

În vederea stimulării cooperării celor vinovați de infracțiuni fiscale, în situațiile în care sunt depistați și cercetați, noua lege prevede cauze de nepedepsire și cauze de reducere a pedepselor.

În același scop, Legea nr. 50/2013 prevede și obligativitatea luării măsurilor asiguratorii în cazurile de infracțiuni fiscale. O altă prevedere din noua lege menită să contribuie la diminuarea infracțiunilor și să facă practic imposibilă recidiva este cea care interzice persoanelor care au fost condamnate definitiv pentru infracțiuni fiscale să mai poată ocupa funcțiile de administrator, director sau reprezentant legal al unor societăți comerciale.

Părăsind domeniul riguros al legislației, din punctul de vedere al teoriei asupra fiscalității, noțiunea de evaziune fiscală este relativ dificil de abordat din multe puncte de vedere, dar primul dintre acestea este cauzat tocmai diversitatea noțiunilor folosite pentru a desemna acest fenomen care, în esența lui, așa cum am arătat mai sus, constă în sustragerea contribuabililor de la plata obligațiilor către bugetul de stat. Dacă într-adevăr se vorbește de fraudă sau de refugii, de abuzarea porțițelor legale pentru a fugi din fața impozitului, de oportunitatea și posibilitatea alegerii variantei de impozit cel mai ușor de suportat, sau de subestimarea fiscală, de fraudă la lege sau de economia subterană - este greu de a mai vorbi despre rigoare terminologică. Așadar, specialiștii care se ocupă de evaziunea fiscală folosesc o mulțime de noțiuni care fac foarte dificilă tratarea fenomenului de o manieră unitară.

În accepțiunea unuia dintre specialiștii români în acest domeniu, Nicolae Hoanță, acesta folosește noțiunea de fraudă fiscală, care este detaliată în mai multe noțiuni derivate, și anume, așa cum afirmă specialistul citat – „... *dacă se vorbește (...) de fraudă, se vorbește în aceeași măsură de fraudă legală sau legitimă* (deși, potrivit DEX-ului, care asimilează fraudă cu hoția suntem în situația unei contradicții semantice), *de fraudă ilegală* (tot potrivit Dexonline¹³, această expresie este redundantă, pentru că fraudă nu poate fi decât în afara legii), *de evaziune internațională, de evaziune fiscală,, de evaziune ilegală, de paradisuri fiscale sau de refugii, de abuzul dreptului de a fugi din fața impozitului, de libertatea alegerii căii celei mai puțin impozante* (credem că autorul a vrut să spună ”impozitante”, termen care însă nu există în Dexonline¹⁴, dar oricum, ”impozant” este ceva care impune respect și nu ceva care presupune

¹³ <https://dexonline.ro/definitie/frauda>, consultat în ziua de 15 iulie, 2015.

¹⁴ <https://dexonline.ro>, consultat în ziua de 15 iulie, 2015.

impozite mai mari, așa cum vrea să lase să se înțeleagă autorul) sau subestimarea fiscală, *frauda de lege sau economia subterană*. ”¹⁵

Este evident că, abuzând în acest fel de noțiunile de fraudă și evaziune se ajunge la o astfel de degringoladă terminologică din care cu greu se poate ieși. Personal, considerăm că noțiunile de ”*fraudă legală și ilegală*” ar trebui și ar putea fi evitate, pentru confuziile de logică semantică pe care le produc. Desigur că noțiunea de ”*fraudă fiscală*” poate și chiar trebuie să fie nuanțată cum, spre exemplu, este situația din Germania, unde se face o diferențiere între ”*frauda pe termen scurt*” și ”*frauda pe termen lung*”¹⁶, dar nu se intră în nici un fel de contradicții semantice, sau logice.

Imprecizia și confuzia conceptuală este accentuată și de terminologia folosită în diferitele țări. Astfel, în țările anglo-saxone *frauda fiscală* este denumită ”*tax evasion*”, iar evaziunea fiscală – ”*tax avoidance*”.

Confuzia în termeni este cu atât mai importantă cu cât aceleași cuvinte au înțelesuri diferite de la un autor la altul. La Ion Botea, de pildă, *frauda fiscală*, se referă ”(…), *cel mai adesea la o infracțiune la lege și se deosebește astfel de evaziunea fiscală, care înseamnă o utilizare abilă a posibilităților* (lacunelor, formulărilor evazive, contradicții logice interne, n.n.) *oferite de lege*”.¹⁷

În legătură cu evaziunea fiscală legală, Dan Drosu Șaguna îi mai adaugă o nuanță prin folosirea termenului de ”*tolerată*”¹⁸. Autorul consideră chiar că acest din urmă termen este chiar mai potrivit decât cel de ”*legală*”, el exprimând acțiunea contribuabililor de a ”*fenta*” legea, apelând la o combinație neanticipată de către legiuitor, și deci ”*tolerată*” prin ”*scăpare din vedere*”. Ea nu poate fi posibilă decât datorită unei inadvertențe sau lacune ale legii și este frecventă mai ales când apar noi forme de întreprinderi, sau noi categorii de impozite. Contribuabilii, cu ajutorul unor consultanți de specialitate, persoane fizice sau chiar juridice, găsesc anumite mijloace prin care folosesc, în favoarea lor, insuficiențele legislației sustrăgându-se astfel, în mod

¹⁵ Hoanță, Nicolae, *Evaziunea fiscală*, Editura Tribuna Economică, București, 1997, p. 214.

¹⁶ *Mecanisme de fraudare fiscală*, în <http://www.scribub.com/economie/MECANISME-DE-FRAUDA-FISCALA62616.php>, consultat în ziua de 15 iulie, 2015.

¹⁷ Botea, P., Ion, *Metode și tehnici fiscale*, Editura Tipografia Someșului S.A., Satu Mare 2002, p.19.

¹⁸ Șaguna, Dan Drosu; Tutunjiu Mihaela, Eugenia, *Evaziunea fiscală pe înțelesul tuturor*, Editura Oscar Print, București, 1995, p.15.

*”legal” (deci, fără să încalce legea), de la plata, totală sau parțială, a unor taxe sau impozite. Această evaziune fiscală, care se produce la adăpostul legii, nu poate fi imputată celor care beneficiază de pe urma ei, ”...singurul vinovat de producerea evaziunii prin astfel de mijloace fiind doar legiuitorul, ea putând fi evitată prin modificarea sau completarea legii care o generează.”*¹⁹

În concluzia celor de mai sus, vom vorbi, în continuare, de evaziune fiscală, cu cele două forme ale sale, legală și ilegală, termenul de ”fraudă fiscală” fiind un sinonim pentru ”evaziunea fiscală ilegală”, renunțând total la conceptele de ”fraudă ilegală” și ”fraudă legală”, din motivele arătate mai sus.

Analizând, față în față, evaziunea fiscală legală și cea ilegală, poate rezulta următoarea comparație, utilă acestei lucrări. Evaziunea fiscală legală (unii autori o numesc ”licită”) presupune existența unor lacune ale legislației fiscale pe care contribuabilul le folosește în favoarea sa, diminuându-și plățile la bugetul de stat, fără a încălca nici o prevedere legală; ca urmare, diminuarea impunerii nu poate fi sancționată legal; practicarea acestei forme de evaziune fiscală presupune foarte buna cunoaștere a legislației în domeniu, abilitate, inteligență; de cele mai multe ori ea se practică prin colaborare cu persoane sau firme specializate pe aceste probleme, sau prin apelul la o consultanță indirectă prin lucrări de specialitate (spre exemplu, colecția editorială ”Consilier”, a Grupului de Editură și Consultanță în Afaceri ”Rentrop & Straton”, are o lucrare – ”Consilier Taxe și Impozite”²⁰ - care își propune explicit să ofere soluții de evaziune fiscală legală, după un concept german, care funcționează cu succes din anul 1995); deși nu este ilegală, este totuși imorală, întrucât contribuie la diminuarea veniturilor bugetare ceea ce poate conduce la creșterea presiunii fiscale pe contribuabilii onești și morali; ocolește legea, dar se poate spune că, în egală măsură, este ocolită de lege; se face în deplină siguranță, din punctul de vedere al contribuabilului, care nu riscă nimic.

Evaziunea fiscală ilegală presupune încălcarea cu bună-știință a legislației în vigoare pentru a se sustrage, total sau în parte, de la plata obligațiilor bănești către bugetul de stat; în alte cazuri, fraudă fiscală poate

¹⁹ Șaguna, Dan, Drosu, *Op.cit.*, p. 17.

²⁰ ***, *Consilier Taxe și Impozite pentru Contabili +12 actualizări*, Editura Rentrop & Straton, București, 2016.

consta în obținerea de la stat a unor sume de bani prin întocmirea unor documente contabile false (spre exemplu, deducerile ilegale de TVA); evaziunea fiscală ilegală se poate produce și din neștiință; este sancționată de lege, acțiunile de evaziune fiscală ilegală fiind contravenții sau infracțiuni, în funcție de gravitatea lor; se realizează direct, de către contribuabili, fără intermediul unor specialiști sau firme de consultanță; este deopotrivă ilegală și imorală; presupune un risc mare pentru cei care o practică.

Unii specialiști, între care și M. Cozian, consideră însă că în domeniul evaziunii fiscale nu există doar ”alb” și ”negru”, ci și ”gri”. Astfel, în virtutea acestei accepțiuni, există trei categorii de contribuabili: ”...*una a celor total cinstiți (albă), alta a celor total necinstiți (negru) și cea gri, care se face fie legitim, prin abilitate, fie ilegal, prin interpretări abuzive sau eronate ale legii.*”²¹ O astfel de distincție este însă cel puțin ciudată, căci naște întrebarea, pe care firesc o putem pune: Ce diferență este între un contribuabil ”funciarmente necinstit”, din zona neagră, și unul care ”evadează” ilegal din zona albă, prin acrobații sau abuz de lege? Căci, dacă vorbim de ”ilegal”, respectivul contribuabil intră clar în zona fraudei fiscale. De aceea, considerăm că mai utilă analizei fenomenului complex al evaziunii fiscale este distincția între ”*contribuabili albi, sau cinstiți*” – cei care respectă, ad-literam, legislația fiscală, ”*contribuabili negri, sau necinstiți*” – care o încalcă cu bună-știință sau din necunoaștere (mult mai rar) și ”*contribuabili gri, sau imorali*” – cei care fac evaziune fiscală legală.

Conform acestei clasificări, contribuabilul alunecă ușor de la simple erori la utilizarea opțiunilor fiscale, de la normala abținere, la o interpretare favorabilă lui, a textelor de lege și, în cele din urmă, de la abuz față de prevederile fiscale, la fraudă fiscală voită și condamnabilă prin lege. Părerea multor autori este că, în practică, este uneori greu a distinge o simplă eroare contabilă de o abordare conștientă și intenționat luată pentru a diminua valoarea impozitului. În plus, noțiunea polisemantică a evaziunii fiscale dobândește un conținut a cărui volatilitate împiedică trasarea, cu exactitate a unei delimitări clare între actele conforme cu legea și actele care sunt contrare

²¹ Cozian, M., *L'Impôt sur le revenu en question*, Litec, Paris, 1989, apud Martinez, Jean - Claude, *La fraude fiscale*, Ed. PUF, Paris, 1990, p.6.

legii. ”De aici rezultă faptul că limita dintre formele evaziunii fiscale legitime și cele care sunt ilegiteime nu poate fi stabilită decât de la un caz la altul.”²²

O nuanțare interesantă o întâlnim la cunoscutul specialist francez cu o îndelungată experiență în domeniul fiscalității – Jean - Claude Martinez – acesta a realizat o nuanțare interesantă a evaziunii fiscale pe grade, sau trepte, de ilegalitate. Astfel, „zonei negre, de ilegalitate, îi corespunde fraudă fiscală. În zona gri, autorul include evaziunea fiscală prin abuzul de drept și abilitatea fiscală, care deci nu sunt sancționabile.”²³ Un exemplu de ”abuz de drept” îl constituie, în accepțiunea noastră, o practică făcută chiar de o firmă specializată în acest sens – Grupul de editură și consultanță în afaceri ”Rentrop & Straton”, cu un produs al său care avea, el însuși, un astfel de scop, respectiv lucrarea ”Consilier taxe și impozite”. În ce a constatat acest abuz. În perioada anilor ’90 ai secolului al XX-lea, exista o prevedere legală potrivit căreia, profitul obținut prin aplicarea în practică a unei invenții este scutit de impozit timp de 5 ani de la momentul aplicării. Astfel, coordonatorii acestui produs, George Straton, Maricel Nicolai Popescu și Marian Velcea, au inventat un joc care se numea ”Consilier taxe și impozite”, oarecum asemănător cunoscutului Monopoly, în care jucătorii, de la 2 la 4, mai întâi alcătuiau un traseu din piese diferit colorate, piesele roșii și galbene indicând control de la fisc sau control de la Garda financiară. Jucătorii reprezentați prin pionii divers colorați se deplasau pe traseu, prin aruncare a unui zar. Dacă picau pe roșu sau galben, deci pe *control fiscal*, aveau de extras un talon pe care era trecută abaterea constatată de organul de control, pe care trebuiau să o rezolve cu ajutorul lucrării ”Consilier taxe și impozite”. Invenția a fost brevetată la OSIM și ani de zile ”Consilierul” a fost comercializat sub forma acestui joc. El chiar a fost astfel folosit la seminariile de specialitate ale studenților de la ASE București. Următorul ”Consilier”, cel pe legislația muncii a beneficiat de același tratament fiscal, fiind comercializat tot ca un joc brevetat la OSIM. Ani buni, editura și-a protejat profitul obținut pe aceste

²² *** , *Caracterizarea și formele evaziunii fiscale*, în <http://www.rasfoiesc.com/business/economie/finante-banci/CARACTERIZAREA-SI-FORMELE-EVAZ23.php#>, consultat în ziua de 17 iulie, 2015.

²³ Martinez, Jean – Claude Martinez, Op. Cit., p.11.

două lucrări, de foarte mare succes la vremea respectivă, fiind un exemplu de abuz fiscal legal și inteligent.

În zona albă a evaziunii licite, autorul include abținerea contribuabililor de a îndeplini sau de a desfășura anumite activități, operațiuni generatoare de fiscalitate excesivă, aplicarea unor regimuri fiscale de favoare în care evaziunea este făcută prin lege (amnistieri fiscale, spre exemplu, sau scutiri sau micșorări temporare de taxe. Tot în zona albă, autorul include și evaziunea din eroare determinată de necunoașterea sau interpretarea greșită a unor prevederi legale. În practică este însă foarte dificil în a distinge într-o eroare voluntară și una involuntară, ceea ce face ca includerea erorii în zona licită a evaziunii fiscale să fie, considerăm noi, incorectă, mai ales că, potrivit principiului de drept – *Nemo legem ignorare censetur* – nimeni nu poate fi exonerat de răspundere prin invocarea încălcării legii ca urmare a necunoașterii ei.

O perspectivă interesantă asupra acestei distincții conceptuale o propune Iudit Fodor, în teza sa de doctorat – *Evaziunea fiscală în România* – coordonator prof. Marin Oprețescu. Autoarea consideră că ”...s-ar putea face, totuși, o distincție între evaziunea fiscală și fraudă fiscală (dar tot la nivelul evaziunii fiscale licite) și anume din perspectiva **intenționalității și subiectivității fenomenului**”²⁴ plecând de la această premisă, autoarea ajunge să discearnă între *incapacitatea subiectivă* și *incapacitatea obiectivă* a contribuabilului aflat în situația de a comite un act de evaziune fiscală. Situația de *incapacitate subiectivă* este apreciată a fi atunci când contribuabilul comite evaziunea fiscală din neglijență sau incompetență, lipsind deci intenția. ”În acest caz - afirmă autoarea - contribuabilul poate fi acuzat de evaziune fiscală deoarece a încălcat legea și a adus prejudicii bugetului statului. Dacă însă, înregistrările contabile generatoare de evaziune au fost făcute cu bună știință, deci cu intenția premeditată de a sustrage o parte a veniturilor impozitării (deci nu poate fi vorba de incompetență sau neglijență), atunci ne aflăm în fața unui caz de fraudă fiscală.”²⁵

²⁴ Fodor, Iudit, *Fraudă fiscală în România*, Teză de doctorat, Universitatea din Craiova, Facultatea de Economie și Administrarea Afacerilor, 2011, p. 80.

²⁵ Fodor, Iudit, *Op. cit.*, p. 54.