

# **EVAZIUNEA FISCALĂ**

1. Concept, clasificare și particularități  
pe categorii de obligații fiscale.
2. Contravenții și infracțiuni privind faptele de evaziune fiscală.  
Sanctiunile fiscale.

## 1. CONCEPT, CLASIFICARE ȘI PARTICULARITĂȚI PE CATEGORII DE OBLIGAȚII FISCALE

Sustragerea de către contribuabili (persoane fizice și juridice române sau străine, prin diferite căi, în întregime sau în parte, de la obligațiile fiscale, respectiv de la plata impozitelor, taxelor și a altor sume datorate la bugetul de stat, bugetelor locale, bugetului asigurărilor sociale de stat și fondurilor sociale, reprezintă **evaziune fiscală**. În sfera evaziunii fiscale, se include și ascunderea sub diferite forme a surselor și cuantumului de venituri impozabile.

Evaziunea fiscală poate fi frauduloasă sau legală.

**Evaziunea fiscală frauduloasă** constă în ascunderea obiectului impozabil, subevaluarea cuantumului materiei impozabile sau folosirea altor căi de sustragere de la plata impozitului datorat.

Practic evaziunea fiscală frauduloasă se poate prezenta sub formele: nedeclarării materiei impozabile, declararea unor venituri inferioare celor reale, conducerea unei contabilități defectuoase, nesincere etc. Evaziunea fiscală frauduloasă se sancționează cu amendă sau pe cale penală, după cum este considerată contravenție sau infracțiune.

**Evaziunea fiscală legală** constă în sustragerea practică ca urmare a interpretării prevederilor legale, potrivit căreia unele venituri nu sunt impozabile.

Legea sancționează și cazurile de nerespectare a reglementărilor fiscale în domeniul vamal, prin declararea inexactă, sub orice formă, a valorilor sau prin sustragerea bunurilor de la vămuire, în scopul neachitării taxelor vamale sau al diminuării acestora ori a altor obligații fiscale.

Practicarea de către importatori și exportatori a diferitelor mijloace frauduloase pentru a se sustrage de la plata sumelor în valută convenite statului, constituie *evaziune valutară*. Sustragerea devizelor convenite statului se practică, îndeosebi prin:

- falsificarea declarațiilor de import-export;
- compensații particulare;
- tarife vamale insuficient de precise;
- transferuri de devize în și din alte țări cu încălcarea dispozițiilor legale;
- turism.

Practica acțiunilor de control efectuate pentru identificarea evaziunii fiscale pe categorii de contribuabili și pe categorii de venituri confirmă următoarele:

a) analiza evaziunii fiscale în funcție de forma de proprietate a persoanelor juridice controlate evidențiază că societățile comerciale cu capital de stat și regiile autonome dețin o pondere mai mare în totalul sumelor sustrate (60%), în raport cu persoanele juridice cu capital privat și mixt (35%).

b) acțiunile de control efectuate relevă, în principal, aspecte specifice fiecărei categorii de obligații fiscale:

- În ce privește **impozitul pe profit**, deficiențele constatate de către organele de control se referă, în principal, la:

- reducerea bazei de impozitare, prin includerea pe costuri a unor cheltuieli fără documente justificative sau bază legală (amenzi, penalizări, cheltuieli preliminare etc.);
- înregistrarea unor cheltuieli supradimensionate sau peste limita admisă de lege (amortizări, cheltuieli social-culturale, cheltuieli de deplasare, cheltuieli de protocol, fond de rezervă etc.);
- majorarea cheltuielilor cu dobânzi aferente creditelor pentru investiții, situație întâlnită la agenții economici cu capital de stat sau majoritar de stat;
- deducerea unor cheltuieli personale ale asociaților sau dobânzi la împrumuturi acordate de patroni propriei societăți, în cazul agenților economici cu capital privat;

- neînregistrarea integrală a veniturilor realizate, fie prin neîntocmirea documentelor de evidență primară, fie prin înscrierea în documente a unor prețuri de livrare sub cele practicate în mod real;
- transferul veniturilor impozabile la societăți nou create în cadrul aceluiași grup, aflate în perioada de scutire de la plata impozitului pe profit, concomitent cu înregistrarea de pierderi de către societatea – mamă;
- încadrarea eronată în perioadele de scutire, în special în situația desfășurării în același timp a mai multor activități cu perioade diferite de scutire, precum și neîndeplinirea condiției legale de funcționare la subunități cu același profil de activitate, a unei perioade egale cu aceea pentru care s-a acordat scutirea;
- determinarea impozitului pe profit prin aplicarea necorespunzătoare a prevederilor legale, în special în ceea ce privește calculul eronat al soldului facturilor neîncasate și al coeficientului acestuia, precum și a reducerii impozitului aferent profitului reinvestit;
- necalcularea de către unele organizații nonprofit a impozitului aferent veniturilor rezultate din activități economice;
- neînregistrarea în contabilitate a diferențelor stabilite prin actele de control sau chiar a obligațiilor privind impozitul pe profit datorat;
- În ce privește **impozitul pe salarii**, faptele care conduc la evaziunea fiscală se referă la:
  - neimpozitarea tuturor sumelor plătite salariaților cu titlu de venituri salariale (diverse ajutoare în bani și în natură, alte drepturi acordate în natură, prime, sume reprezentând participări la beneficiu, stimulente);
  - aplicarea incorectă a tabelelor de impozitare a drepturilor salariale;
  - nereținerea și nevirarea impozitului pe salariu datorat pentru persoanele angajate pe bază de convenții civile sau pentru zilieri;
  - necumularea în vederea impozitării, a tuturor drepturilor salariale acordate;

- neînregistrarea obligațiilor de plată a impozitului pe salarii;
- neînregistrarea impozitului pe salariul suplimentar pentru depășirea fondului de referință;
- necalcularea și nereținerea impozitului pe salarii;
- nerespectarea legislației privind stabilirea bazei de impozitare, cumul, scutiile și reducerile de impozit;
- În ce privește celelalte impozite și taxe datorate bugetului de stat și bugetelor locale de către contribuabili, persoane juridice, abaterile cele mai frecvente se referă la:

- evidențierea în contabilitate a unor clădiri la valori inferioare celor reale;
- nedepunerea la organele fiscale a declarațiilor privind clădirile aflate în patrimoniu, a mijloacelor de transport aflate în posesie și a terenurilor deținute sau aflate în administrarea agenților economici;
- declararea unor date eronate, neactualizate sau nesincere în ce privește impozitul pe clădiri, taxa asupra mijloacelor de transport, pentru folosirea terenurilor proprietate de stat;
- neconstituirea și nevirarea impozitului pe dividende, calcularea eronată a acestuia;
- nereținerea impozitului pe dividende aferent avansurilor acordate în cursul anului, care după realizarea profitului și aprobarea bilanțului, au avut destinația de dividende.

Evaziunea fiscală identificată de organele financiar-fiscale, la persoanele fizice și asociațiile familiale se localizează, în principal, la impozitul pe venit; impozite și taxe locale; taxa pe valoare adăugată; accize; alte impozite și taxe.

Cauzele principale ale neîndeplinirii obligațiilor fiscale de către persoanele fizice și asociațiile familiale sunt:

- desfășurarea de activități producătoare de venituri fără autorizație legală sau fără documente legale de proveniență a mărfurilor comercializate;

- conducerea incorectă a evidențelor privind veniturile realizate și a cheltuielilor efectuate pentru realizarea veniturilor;
- nedeclararea veniturilor realizate de către persoanele fizice din comercializarea de produse prin consignații, venituri din închirieri etc.;
- nedeclararea depășirii plafonului de 10 milioane lei, privind taxa pe valoare adăugată, de către asociațiile familiale și, ca urmare, neînregistrarea ca plătitori de taxă pe valoare adăugată;
- includerea unor cheltuieli nedeductibile legal sau a unor cheltuieli fără documente justificative;
- nedeclararea utilajelor aflate în proprietate, în vederea stabilirii taxelor datorate;
- încălcarea prevederilor legale privind modul de desfășurare și impozitare a activității de taximetrie auto, de către persoanele autorizate să desfășoare astfel de activități, prin neprezentarea la organul fiscal pentru citirea aparatelor de taxat.

Cauzele evaziunii fiscale pot fi:

- comportamentul negativ al contribuabililor;
- necunoașterea sau ignorarea legislației fiscale și, deci, a obligațiilor care decurg din aplicarea acesteea;
- interpretarea sau aplicarea eronată și chiar abuzivă a legislației fiscale;
- nerespectarea de către agenții economici a reglementărilor privind organizarea evidenței patrimoniului, veniturilor, cheltuielilor și rezultatelor financiare, neconducerea corectă și la timp a evidenței contabile. Se constată înregistrări contabile eronate sau omisiuni de înregistrare, în special privind obligațiile fiscale. Evidența primară este ținută necorespunzător, existând neconcordanțe între datele din contabilitate și cele din jurnalele de vânzare-cumpărare, înregistrări fără a avea la bază documente. Aceste încălcări ale reglementărilor în materie contabilă sunt realizate cu scopul de sustragere de la stabilirea și plata impozitelor și taxelor. Preponderente sunt însă și situațiile în

care contabilitatea este încredințată unor neprofesioniști, unor persoane care nu au pregătirea sau experiența necesară sau care nu și-au însușit noile reglementări – situație frecventă la micii întreprinzători, persoane fizice sau asociații familiale și la societățile comerciale cu răspundere limitată;

- munca clandestină manifestată cel puțin sub doua forme: activitate pe cont propriu, fără autorizație și așa numita “muncă la negru”. Practic, anumite forme de activități ascunse, scapă controlului fiscal. Activitățile respective se manifestă în special în agricultură și comerț.

Legea nr. 87/1994 este în prezent actul normativ, cadru în materia evaziunii fiscale. Interpretarea și înțelegerea corectă a prevederilor acestei legi se poate realiza însă numai prin coroborarea ei cu o serie de alte reglementări. Față de complexitatea fenomenului evaziunii fiscale, este evident că această lege prezintă o serie de imperfecțiuni, acesta fiind de altfel motivul pentru care se lucrează în prezent la un proiect de modificare a acestui act normativ.

## 2. CONTRAVENȚII ȘI INFRAȚIUNI PRIVIND FAPTELE DE EVAZIUNE FISCALĂ. SANȚIUNILE FISCALE.

Faptele de evaziune fiscală constituie contravenții sau infracțiuni.

Constituie contravenții următoarele fapte, săvârșite în astfel de condiții încât, potrivit legii penale, să constituie infracțiuni:

<b>CONTRAVENȚIA</b>	<b>Amenda în lei pentru persoană</b>	
	<b>juridică</b>	<b>Fizică</b>
Nedeclararea, în termenele prevăzute de lege, de către contribuabili, a veniturilor și bunurilor supuse impozitelor, taxelor și contribuțiilor	de la 100.000 la 2.000.000	de la 100.000 la 300.000
Neîntocmirea la termen și conform prevederilor legale a documentelor primare și contabile privind veniturile realizate ale contribuabililor		
Sustragerea de la plata impozitelor, taxelor și a contribuțiilor datorate statului pentru veniturile obținute prin exercitarea de activități neautorizate		
Calcularea eronată a impozitelor, taxelor și contribuțiilor, cu consecința diminuării valorii creanței fiscale cuvenite statului	de la 300.000 la 2.000.000	de la 100.000 la 300.000
Neaducerea la îndeplinire, la termen, a dispozițiilor date prin actul de control încheiat de organele financiar- fiscale	de la 600.000 la 2.000.000	
Neprezentarea de către contribuabili la cererea organelor de control, a documentelor justificative și contabile referitoare la modul în care au fost îndeplinite obligațiile fiscale	de la 200.000 la 1.000.000	de la 100.000 la 300.000
Refuzul de a prezenta organului financiar-fiscal bunurile materiale supuse impozitelor și taxelor, în vederea stabilirii veridicității declarației de impunere și a realității înregistrării acestora de către contribuabili.		



<p>Nedeclararea, în termen de 5 zile de la înregistrare, la organul fiscal pe a cărui rază teritorială își are sediul, a datelor în legătură cu subunitățile constituite în sucursale, filiale, puncte de lucru, depozite, magazine, băncile și conturile bancare în lei și în valută, indiferent de locul unde funcționează, în țară sau străinătate.</p>	<p>de la 200.000 la 1.000.000</p>	<p>de la 100.000 la 300.000</p>
<p>Nedeclararea, către organul de control, a bunurilor sau valorilor impozabile, depozitate în alte locuri.</p>		
<p>Nedeclararea și la organul fiscal teritorial unde funcționează a subunităților, de pe teritoriul țării, constituite în sucursale, filiale, puncte de lucru, depozite, magazine și oricare alte locuri în care se desfășoară activități producătoare de venituri.</p>		
<p>Necomunicarea organelor fiscale competente, în termen de 15 zile de la data la care a avut loc, a oricărei schimbări intervenite în legătură cu unitățile constituite.</p>		
<p>Necomunicarea de către bănci, la solicitarea organelor de control, a existenței conturilor deschise de contribuabili.</p>	<p>de la 300.000 la 3.000.000</p>	<p>de la 100.000 la 500.000</p>
<p>Nereținerea sau nevărsarea, la termene legale, de către contribuabilii cărora le revin asemenea obligații, a impozitelor, taxelor și a contribuțiilor care se realizează prin stopaj la sursă.</p>		
<p>Neonorarea în mod nejustificat, de către bănci sau instituții financiare, la care contribuabilii au conturi de disponibilități bănești, a titlurilor de creanță fiscală emise de organele competente, în vederea urmăririi silite a impozitelor, taxelor și a contribuțiilor neachitate în termen, inclusiv a majorărilor de întârziere.</p>	<p>de la 600.000 la 2.000.000</p>	<p>de la 100.000 la 300.000</p>
<p>Nedepunerea actelor, situațiilor și a oricăror altor date în legătură cu activitatea efectuată de către unitatea și subunitățile de care răspund contribuabilii, cerute de organele financiar-contabile din unitate sau subunitate, precum și utilizarea, în alte condiții decât cele legale, a documentelor cu regim special.</p>		

Persoana contribuabilă contravenientă mai suportă:

- o sumă egală cu diferențele de impozite, taxe și contribuții stabilite de organul de control, pe lângă impozitele, taxele și contribuțiile neachitate, în cazul în care impozitele, taxele și contribuțiile datorate statului au fost diminuate prin încălcarea dispozițiilor fiscale;

- o sumă egală cu dublul diferențelor constatate, pe lângă diferențele de impozite, taxe și contribuții stabilite, potrivit legii, dacă organul de control constată că persoana contribuabilă a săvârșit o nouă contravenție în termen de un an.

În cazul în care, ca urmare a săvârșirii unei contravenții, nu se pot stabili, pe baza evidențelor contribuabilului, impozitele, taxele și contribuțiile datorate, acestea se determină de organul de control prin estimare, utilizând în acest scop orice documente și informații referitoare la activitatea și perioada desfășurată, inclusiv compararea cu activități și cazuri similare.

Constatarea contravențiilor și aplicarea sancțiunilor se face de către organele de control financiar-fiscal din cadrul Ministerului Finanțelor și din unitățile teritoriale subordonate, Garda financiară și alte organe împuternicite de lege. Procesul verbal de verificare se comunică în copie contravenientului de către organul de control care a aplicat sancțiunea, în termen de cel mult 15 zile de la data întocmirii acestuia. Plângerea împotriva procesului verbal de verificare se soluționează de judecătoria în a cărei rază teritorială a fost săvârșită contravenția.

Legea pentru combaterea evaziunii fiscale stabilește o serie de fapte care constituie infracțiuni, astfel:

<b>Infracțiunea</b>	<b>Pedeapsa</b>
Refuzul de a prezenta organelor de control documentele justificative și actele de evidență contabilă prevăzută de lege, necesare pentru stabilirea obligațiilor față de stat.	Închisoare de la 3 luni la 2 ani sau cu amendă de la 200.000 - 1.000.000 lei
Întocmirea incompletă sau necorespunzătoare de documente primare și de evidență contabilă, ori acceptarea unor astfel de documente, cu scopul de a împiedica controlul financiar-contabil pentru identificarea cazurilor de evaziune fiscală.	Închisoare de 6 luni la 5 ani și interzicerea unor drepturi sau amendă de la 1.000.000 - 10.000.000 lei
Sustragerea de la plata impozitelor, taxelor și a contribuțiilor datorate statului prin neînregistrarea unor activități pentru care legea prevede obligația înregistrării, în scopul obținerii de venituri.	Închisoare de la 2 ani la 8 ani și interzicerea unor drepturi.
Sustragerea de la plata obligațiilor fiscale, în întregime sau în parte, prin nedeclararea veniturilor impozabile, ascunderea obiectului sau a sursei impozabile sau taxabile sau efectuarea oricăror alte operațiuni în acest scop.	Închisoare de la 2 ani la 7 ani și interzicerea unor drepturi.
Fapta de a nu evidenția prin acte contabile sau alte documente legale, în întregime sau în parte, veniturile realizate ori de a înregistra cheltuieli care nu au la bază operațiuni reale, dacă au avut ca urmare neplata ori diminuarea impozitului, taxei și contribuției. De asemenea și tentativa la această infracțiune se pedepsește.	Închisoare de la 6 luni la 5 ani și interzicerea unor drepturi sau amendă de la 1.000.000 – 10.000.000 lei.
Organizarea sau conducerea de evidențe contabile duble, de către conducătorul unității sau alte persoane cu atribuții financiar-contabile ori alterarea memoriilor aparatelor de taxat, de marcaj sau a altor mijloace de stocare a datelor, în scopul diminuării veniturilor supuse impozitelor, taxelor și contribuțiilor. De asemenea și tentativa la această infracțiune se pedepsește.	Închisoare de la 2 ani la 7 ani și interzicerea unor drepturi
Declararea fictivă făcută de contribuabili sau împuterniciții acestora cu privire la sediul unei societăți comerciale sau la schimbarea acestuia fără îndeplinirea obligațiilor prevăzute de lege, în scopul sustragerii de la controlul fiscal.	Închisoare de la 2 ani la 7 ani și interzicerea unor drepturi

Analiza critică a actualului sistem fiscal scoate în evidență faptul că manifestarea pe scară largă a evaziunii fiscale în economia românească a fost determinată, în principal, de următorii factori:

- marimea prelevării fiscale sau gradul de fiscalitate;
- politica sancțiunilor fiscale;
- nivelul de organizare și pregătire a aparatului fiscal;
- existența unui cadru legislativ fiscal necorelat și confuz și a unui mecanism fiscal inadecvat cerințelor unui sistem fiscal integrat.

Specialiștii în domeniul fiscal au ajuns unanim la concluzia că evaziunea fiscală este cu atât mai de temut cu cât impozitul este mai ridicat. Iată de ce orice stat, pentru realizarea veniturilor sale, este necesar să dimensioneze și să distribuie de o așa manieră sarcinile publice, astfel încât orice contribuabil să-și poată plăti integral și la timp impozitele datorate.

Desconsiderarea unui asemenea punct de vedere face ca un sistem fiscal să nu fie eficient. Astfel, indiferent de pregătirea inspectorului fiscal, sau de mărimea sancțiunilor aplicate, este foarte posibil ca statul să nu reușească să încaseze de la contribuabilul său impozitele cerute. Orice plătitor va face, în aceste condiții, tot ce-i stă în putință pentru a scăpa de asemenea rigori insuportabile, iar unul din mijloace este tocmai fraudă fiscală.

Prin urmare, marimea prelevării fiscale trebuie studiată cu atenție pentru a nu facilita manifestarea fenomenelor de evaziune fiscală, ea putând fi asigurată la nivelul cerințelor bugetare pe alte căi, cum ar fi dezvoltarea forțelor de producție, repartizarea echitabilă a sarcinilor fiscale, cuprinderea și impunerea întregii materii impozabile, a tuturor contribuabililor ș.a.

De asemenea, sancțiunile fiscale sunt instrumentele, mijloacele prin care sunt pedepsite abaterile de la normele fixate de legile fiscale. În realizarea politicii fiscale a statului nostru, după revoluție, sancțiunile fiscale au avut un rol semnificativ, iar în prima perioadă au fost practic inexistente. Această stare de lucruri a constituit o cauză majoră a fraudelor fiscale la scară națională. Din acest punct de vedere, dacă se face o analiză critică, de ansamblu, a sistemului,

celelalte imperfecțiuni și inconveniente ale acestuia, luate prin comparație, devin minore.

Așadar, pentru a stopa cu eficacitate fraudele fiscale, controlul fiscal trebuie să aibă la îndemână cele mai adecvate sancțiuni. Studiile recente au demonstrat că în materie fiscală, aplicarea celor mai aspre măsuri au nu numai un rol reparator, ci mai degrabă un rol preventiv, pentru descurajarea unor asemenea fapte. Iată de ce sancțiunile fiscale trebuie să fie diversificate și suficient de aspre în raport cu gravitatea faptelor, de nivelul impozitului sustras, de recidivă etc.

Implementarea noilor reglementări pe linia combaterii evaziunii fiscale, în etapa actuală a reformei fiscale, are menirea de a redresa situația existentă. Aceste reglementări completează cadrul juridic al sistemului fiscal actual și pun în practică instrumentele de acțiune specifice oricărei economii de piață.

Sancțiunile fiscale sunt multiple și pot fi clasificate în raport cu severitatea și modul de aplicare, astfel:

- amenda fiscală, este mijlocul cel mai obișnuit pentru sancționarea abaterilor fiscale, care în raport cu gravitatea faptelor săvârșite pot fi:

- amenda contravențională, aplicată de organul de control stabilită în sumă fixă, reglementată expres prin lege, sau amenda contravențională proporțională, care este stabilită în raport de impozitul sustras, și se aplică, ca regulă generală, în caz de recidivă sau când există elemente de intenție;

- amenda penală, aplicată de instanța judecătorească pe baza actelor de control fiscal în cazul încălcării cu intenție a unor norme în materie fiscală, considerate infracțiuni. În cazul infracțiunilor săvârșite de contribuabili, reglementările actuale prevăd pentru anumite fapte mai grave și sancțiunea cu închisoare, concomitent cu alte măsuri, cum ar fi interzicerea unor drepturi.

Actualul regim sancționator nu ar fi complet și eficient dacă nu s-ar fi asigurat prin lege și alte forme de sancțiune fiscală distincte, însă complementare celor arătate mai sus, cum ar fi:

- dobânda reparatorie sau majorările de întârziere pentru neplata integrală și la termen a impozitelor datorate, care se aplică pentru a compensa prejudiciul adus statului prin neîncasarea la timp a impozitului, iar procentul de dobândă are la bază costul de împrumut guvernamental;

- confiscarea bunurilor, care este o măsură complementară sancțiunilor penale.

Pentru stoparea fenomenelor de evaziune fiscală care s-ar produce chiar și în ciuda celor mai aspre măsuri, controlul fiscal trebuie să aibă la îndemână și acel mijloc eficace de constrângere, respectiv de reparare a prejudiciului adus statului prin ascunderea documentelor sau a obiectelor impozabile sau taxabile. În acest sens, organului de control i s-a legiferat dreptul de a stabili prin estimare nivelul impozitului datorat, utilizând, în acest scop, orice documente și informații referitoare la activitatea și perioada desfășurată, inclusiv compararea cu activități și cazuri similare. Această măsură, alături de ansamblul de sancțiuni fiscale care fac obiectul noilor reglementări, constituie, practic, o revoluționare și o reconsiderare a actualului sistem fiscal, contribuabilul fiind cel care are sarcina de a dovedi corectitudinea privind nivelul impozitului calculat și că aplicarea sancțiunii fiscale este nejustificată.