

Teza de Master

ANALIZA TEORETICO-PRACTICĂ A
EVAZIUNII FISCALE ÎN LUMINA
REGLEMENTĂRILOR ACTUALE ALE
REPUBLICII MOLDOVA

Actualitatea tezei de master

În contextul globalizării economice și amplificării fluxurilor financiare fenomenul evaziunii fiscale a luat o amploare covârșitoare în orice țară, indiferent de mărime, nivel de dezvoltare, sistem politic sau mecanism de guvernare. Evaziunea fiscală îmbracă diverse forme de manifestare și conținut, iar în contextul integrării statului în comunitatea internațională, aceasta se internaționalizează, *paradisurile fiscale* și evaziunile fiscale de tip *carousel* fiind cele mai elocvente exemple în acest sens.

- Evaziunea fiscală perturbă cursul normal al reproducerii sociale și împiedică dezvoltarea socială în general. Neachitarea impozitelor are ca efect reducerea semnificativă a părții de venituri a bugetului și, în consecință, a capacității statului de a soluționa problemele social-economice (de exemplu, de a finanța astfel de domenii ca cel al ocrotirii sănătății, al educației, al științei, al justiției etc.). În plan economic, efectele vizează materia autofinanțării întreprinderilor, dominării piețelor, constituirii și funcționării grupurilor multinaționale etc. În plan social, evaziunea fiscală necombătută generează efecte directe aducând atingere echității sociale, printr-o diminuare a nivelului de viață al unor contribuabili, precum și mișcări sociale, de tipul grevelor sindicale ori delocalizări ale activităților economice. Conjugarea forțelor tuturor statelor europene în vederea curmării evaziunii fiscale ca fenomen rezultă cu pregnanță din prevederile Convenției privind asistența administrativă reciprocă în materie fiscală, adoptată la Strasbourg la 25 ianuarie 1988 și semnată de Republica Moldova la Paris la 27 ianuarie 2011, ratificată prin *Legea nr. 149 din 15.07.2011*. Tema tezei este actuală și datorită modificării esențiale a cadrului legal de referință.

In concreto, avem în vedere Codul fiscal al Republicii Moldova, Codul vamal al Republicii Moldova, Codul contravențional al Republicii Moldova, Codul penal al Republicii Moldova (în continuare – CP RM) Monitorul Oficial al Republicii Moldova , 1997, nr. 62/522, republicat în Monitorul Oficial al Republicii Moldova, ediție specială din 08.02.2007.

Obiectul cercetării

- – analiza accepțiunilor doctrinare enunțate în literatura de specialitate pe marginea noțiunii de sistem fiscal;
- – analiza accepțiunilor doctrinare enunțate în literatura de specialitate pe marginea noțiunii de evaziune fiscală;
- – identificarea cauzelor evaziunii fiscale;
- – identificarea consecințelor evaziunii fiscale;
- – identificarea valorii sociale *sui generis* lezate prin săvârșirea faptelor de evaziune fiscală;
- – identificarea formelor evaziunii fiscale;
- – identificarea cadrului legal cu incidență în problematica evaziunii fiscale;
- – identificarea formelor de răspundere juridică pentru faptele de evaziune fiscală;
- – etalarea aspectelor definitorii ale semnelor și elementelor componente de infracțiune ale faptelor prevăzute la art. 244 și art. 244¹ CP RM;
- – analiza comparativă a reglementărilor din legislațiile unor state străine în materia evaziunii fiscale;
- – identificarea curențelor legislative care îngreunează aplicabilitatea normelor de incriminare prevăzute la art. 244 și art. 244¹ CP RM;
- – formularea propunerilor *de lege ferenda* apte să îmbunătățească cadrul incriminator ce vizează evaziunea fiscală.



Capitolul I

- – **Analiza situației în materia evaziunii fiscale** – este efectuată analiza sistemului fiscal, în general, și cel al Republicii Moldova, în special, este elucidat conceptul evaziunii fiscale, este efectuat studiul materialelor științifice axate pe tema tezei publicate în Republica Moldova, precum și în alte state.
- În rezultatul cercetării diverselor puncte de vedere expuse pe marginea unor aspecte ce vizează faptele reunite sub denumirea de evaziune fiscală au fost constatate unele divergențe doctrinare, fapt ce ne-a determinat să depunem efort pentru a găsi soluții adecvate la ele.



Capitolul II

Evaziunea fiscală – abordarea practică – sunt elucidate cauzele, consecințele și metodele de combatere a evaziunii fiscale. Sunt evidențiate cauzele evaziunii fiscale specifice Republicii Moldova



Capitolul III

Evaziunea fiscală – dimensiunea legală, practica judiciară națională și practica Curții Europene pentru Drepturile Omului – sunt evidențiate formele de răspundere juridică pentru faptele de evaziune fiscală, sunt identificate unele lacune ale legislației din domeniu, sunt analizate unele cauze din practica judiciară națională și cele mai relevante cazuri la tema tezei din practica CtEDO.



Concluzii

- Sintetizând cele expuse în prezenta lucrare, formulăm următoarele **concluzii generale**:
- 1) Deși doctrina juridică din țara noastră și de peste hotare a studiat suficient de detaliat problematica evaziunii fiscale, cercetătorii nu au ajuns la un numitor comun în ceea ce privește definiția evaziunii fiscale, deseori evaziunea fiscală fiind definită doar dintr-o singură perspectivă, fie fiscală, fie contabilă, fie penală;
- 2) Înaintăm următoarea definiție a evaziunii fiscale: Evaziunea fiscală este sustragerea, în tot sau în parte, de la plata impozitelor și taxelor, prevăzute de lege, pentru acumularea mijloacelor la bugetul public național sau local, care se poate realiza fie datorită lipsei reglementărilor legale, fie prin exploatarea lacunelor legale, fie prin înfrângerea legii;

Concluzii

- 3) Evaziunea fiscală poate avea loc doar în cazul impozitelor și/sau taxelor datorate statului, în cazul taxelor datorate sectorului privat, chiar dacă sunt prevăzute de lege sau contract, neonorarea acestor plăți nu constituie evaziune fiscală;
- 4) Referitor la evaziunea fiscală care nu se face cu încălcarea legii, recomandăm să se renunțe la termenul de *evaziune fiscală legală* în favoarea celui de *evaziune fiscală licită* deoarece, *legal* înseamnă care se face sau care există în temeiul unei legi, adică este conform cu legea;
- 5) Deși *evaziunea fiscală* și *frauda fiscală* au o finalitate similară concretizată în reducerea cuantumului obligațiilor fiscale de plată, acestea prezintă diferență conceptuală: *evaziunea fiscală* nu implică o încălcare voită a reglementărilor fiscale și nu lezează prevederile legale, *frauda fiscală* accentuează latura ilegală și intențională prin încălcarea cu bună știință a legislației fiscale;
- 6) Cauzele evaziunii fiscale sunt cuprinse în patru mari categorii: cauze morale, cauze politice, cauze economice și cauze tehnice;
- 7) În Republica Moldova se evidențiază cinci cauze ale dezvoltării fenomenului de evaziune fiscală: presiunea fiscală, complexitatea și instabilitatea reglementărilor fiscale, ineficiența administrării fiscale, hazardul moral, contagiunea (imitația);

Concluzii

- 8) Cu cât presiunea fiscală crește, cu atât fenomenul de evaziune fiscală se amplifică;
- 9) Evaziunea fiscală are un pronunțat efect negativ cu implicații financiare, economice și sociale;
- 10) Evaziunea fiscală nu poate fi eradicată, având în vedere complexitatea acestui fenomen și multiplele forme sub care se manifestă. Cu toate acestea, acțiunea de combatere a evaziunii fiscale poate fi direcționată spre eficientizarea activității pentru limitarea fenomenului și efectelor produse de acesta. Cea mai eficientă metodă de combatere a evaziunii fiscale este diminuarea presiunii fiscale;
- 11) *Paradisurile fiscale* și evaziunea fiscală de *tip carusel* sunt cele mai utilizate forme de evaziune fiscală transnațională, având la bază un mecanism relativ simplu de funcționare, totuși, în lupta pentru eradicarea acestora nu sunt înregistrate rezultate evidente;
- 12) Din conținutul prevederilor Codului fiscal, Codului vamal, Codului contravențional, Codului penal deducem că legiuitorul moldav a perfecționat continuu cadrul legal în domeniul evaziunii fiscale, stabilind mai multe forme de răspundere juridică pentru faptele de evaziune fiscală. În anumite cazuri doar proporția abaterii desemnând prezența ori lipsa unui grad prejudiciabil și, respectiv, admiterea unei sau altei răspunderi juridice;
- 13) Infrațiunile prevăzute la art. 244 și art. 244¹ CP RM posedă *obiect juridic de subgrup*, sistemul bugetar-fiscal și relațiile sociale aferente acestuia.
- 14) Infrațiunile prevăzute la art. 244 și art. 244¹ CP RM *nu au victimă*;
- 15) Infrațiunile prevăzute la art. 244 și art. 244¹ CP RM sunt săvârșite *doar cu intenție directă*;
- 16) infrațiunea, prevăzută la art. 244 CP RM, poate fi săvârșită de un grup criminal organizat sau de o organizație criminală, cu condiția ca fiecare dintre persoanele fizice, care comit nemijlocit infrațiunea dată, să aibă una din cele două calități speciale ce transpar din dispoziția art. 244 CP RM, calități pe care le-am specificat supra;
- 16) Practica CtEDO reconfirmă faptul respectării principiului *ne bis in idem* în anumite circumstanțe: în cazul faptelor penale de natură fiscală, când deși sancțiuni diferite sunt aplicate de două autorități diferite în contextul unor proceduri diferite, există o legătură suficient de strânsă între ele, atât în fond cât și în timp, pentru ca acestea să fie considerate ca făcând parte dintr-un sistem general de sancțiuni în conformitate cu legislația (*A și B împotriva Norvegiei*, nr. 24130/11 și nr. 29758/11, Hotărârea din 15 noiembrie 2016 (MC)).

Concluzii

- În vederea îmbunătățirii legii penale naționale, înaintăm următoarele **recomandări**:
- 1) Completarea alin. (2) art. 244 CP RM cu litera c), cu următorul conținut: „dacă a fost săvârșită de către un grup criminal organizat sau o organizație criminală”;
- 2) Includerea în alin. (2) art. 244¹ CP RM, după cuvântul „impozitului”, sintagma „pe venit”.
- **Avantajele** unor asemenea recomandări se vor exprima în:
- a) Eficientizarea procesului de interpretare și aplicare a legii penale în eventualele cazuri practice concrete;
- b) Armonizarea legislației penale a Republicii Moldova cu cea a Uniunii Europene, luând în calcul tendința de ultimă oră a Republicii Moldova de a se alinia spațiului european;
- c) Eficientizarea procesului de prevenire și combatere a fenomenului evaziunii fiscale.
-



Vă mulțumesc pentru atenție!