
Capitolul I

Noțiuni introductive privind evaziunea fiscală

► 1.1. Conceptul de evaziune fiscală

Evaziunea fiscală este un flagel care afectează economiile societăților moderne și determină distorsiuni importante și nedorite în buna funcționare a economiei de piață.

Situată la limita dintre domeniul juridic și fiscal, evaziunea fiscală este tratată de doctrină ca fiind un fenomen economico-social complex și îngrijorător care afectează veniturile fiscale ale unui stat. Literatura de specialitate studiază cu mult interes acest subiect, preocupând deopotrivă experții din științele economice și experții din științele juridice.

Din doctrina de specialitate a dreptului penal, pe de o parte, cât și a dreptului financiar și fiscal, pe de altă parte, se identifică numeroase definiții care precizează implicațiile negative însemnate ale acestei infracțiuni care determină perturbări majore de ordin macroeconomic.

O primă abordare conceptuală este cea semasiologică care evidențiază conținutul concret al acestei infracțiuni, sensul propriu-zis al noțiunii analizate: „Din punct de vedere semantic, prin evaziune fiscală se înțelege sustragerea de la plata obligațiilor fiscale datorate statului sau unităților administrativ-teritoriale, conform dispozițiilor legale în vigoare. Deci nu orice sustragere de la plata unor obligații legale reprezintă evaziune fiscală, ci doar sustragerea de la plata unor obligații legale datorate statului sau unităților administrativ-teritoriale. Este vorba practic de obligații stabilite în folosul statului sau unităților administrativ-teritoriale, denumite obligații fiscale¹”.

Bazată pe elemente similare este și următoarea definiție²: „Evaziunea fiscală reprezintă, din punct de vedere semantic, o sustragere de la plata unor obligații legale datorate statului. Evaziunea fiscală reprezintă, așadar,

¹ B. Vîrjan, *Infrațiunile de evaziune fiscală*, ed. 2, revizuită și adăugită, Ed. C.H. Beck, București, 2016, pp. 8-9.

² E. Dinga, *Considerații teoretice privind evaziunea fiscală vs fraudă fiscală*, în *Revista Studii financiare – Abordări teoretice și modulare*, nr. 4/2008, p. 22.

un comportament efectiv sau potențial al subiectului economic (individual sau colectiv, după caz) de natură să conducă la evitarea plății unor obligații legale datorate statului. Așadar, nu orice sustragere de la plata unor obligații legale reprezintă evaziune fiscală, ci doar sustragerea de la plata obligațiilor legale datorate statului”.

Cele două definiții (prima juridică, a doua economică) – atât de apropiate prin conținutul lor – subliniază elocvent faptul că evaziunea fiscală reprezintă un subiect multidisciplinar, necesitând o tratare științifică complexă: o abordare juridică, dar în același timp și o studiere din perspectivă fiscală, economică, finanțistă.

Doctrina scoate în evidență, adeseori, în abordarea teoretică a infracțiunii de evaziune fiscală, imensitatea subiectului dezbătut: „Fenomenul de evaziune fiscală este omniprezent. Evaziunea fiscală este explicabilă din perspective diferite: juridică, economică, politică, teologică, morală, dar și fizică. Indiferent de mărimea taxelor și a impozitelor, regăsim evaziunea fiscală, în proporții diferite, în state diferite. [...] Din punct de vedere gramatical, termenul de evaziune este înrudit cu «evaziv» care înseamnă neclaritate, caracter vag și imprecis. [...] În mod obișnuit, se consideră că evaziunea fiscală reprezintă fapta penală, non-violentă, ce constă în sustragerea unei părți sau a întregii materii impozabile realizată de către contribuabil, pe cale de consecință nefiind plătit impozitul ori taxele aferente veniturilor realizate¹”.

Vorbind despre imprecizia semantică a evaziunii fiscale, considerată drept o „noțiune dificil de prezentat”, într-o lucrare de specialitate² se consideră că acestui concept inexact i se asociază trei sensuri și o dublă apreciere în ceea ce privește legalitatea:

„Primul sens ce i s-a atribuit evaziunii fiscale, mai ales între cele două războaie, a fost cel în care fraudă îmbracă formă extensivă, adică noțiunea de evaziune fiscală este inclusă în cea de fraudă. Cel mai cunoscut sens în care este cunoscută evaziunea fiscală este arta de a evita căderea în câmpul de atracție al legii fiscale. Potrivit acestei percepții, evaziunea fiscală este, oarecum, asimilată fraudei. Cel de al treilea sens constituie un termen generic și desemnează totalitatea manifestărilor de «fugă» din fața impozitelor. Aceasta este o definiție în sens larg a evaziunii fiscale, care ajunge să înglobeze și fraudă. [...] Evaziunea fiscală este rezultanta logică

¹ N.-C. Aniței, R.E. Lazăr, *Evaziunea fiscală între legalitate și infracțiune*, ediție revizuită și adăugită, Ed. Universul Juridic, București, 2016, pp. 31-39.

² D.D. Șaguna, *Tratat de drept financiar și fiscal*, Ed. All Beck, București, 2001, pp. 1052-1056.

a defectelor și inadvertențelor unei legislații imperfecte și rău asimilate, a metodelor și modalităților defectuoase de aplicare, precum și neprevăderii și nepriceperii legiuitorului a cărei fiscalitate excesivă este tot așa de vinovată ca și cei pe care îi provoacă prin aceasta la evaziune. Când sarcinile fiscale apasă prea greu asupra unei materii impozabile, aceasta tinde să evadeze. Este o specie de «reflex economic» care face să dispară capitalurile pe care fiscul vrea să le impună prea mult”.

Despre aceeași neclaritate a elementelor care desemnează evaziunea fiscală, se vorbește și într-o altă abordare conceptuală¹ unde se apreciază că aceasta provine „de la diversitatea cuvintelor care desemnează, mai mult sau mai puțin, același fenomen – neîndeplinirea voită de către contribuabil a obligațiilor fiscale legale”.

„Confuzia terminologică este de altfel cu atât mai importantă, cu cât aceleași cuvinte² au sensuri diferite de la autor la autor. Totuși, cel mai adesea fraudă fiscală desemnează stricto sensu o infracțiune la lege și se distinge de evaziunea fiscală care definește ca o utilizare abilă a posibilităților oferite de lege. Sunt însă cazuri când anumiți autori asimilează în parte cele două noțiuni”.

Explicația economiștilor de la cunoscuta revistă *The Economist*³, pentru conceptul de evaziune fiscală, implică elemente constitutive relevante: subiecții infracțiunii, elementul volitiv, exemplificări etc.: „Evaziunea fiscale reprezintă neplata obligației fiscale a unei persoane fizice sau juridice către stat prin metode frauduloase, ca de exemplu, nedeclararea profitului, micșorarea valorii reale a profitului, prin creșterea cheltuielilor sau diminuarea venitului prin fals sau uz de fals, înregistrarea la organele fiscale a bilanțelor și a bilanțurilor contabile false, bancruta etc.”.

¹ N. Hoanță, *Evaziunea fiscală*, ed. a II-a revizuită și adăugită, Ed. C.H. Beck, București, 2010, pp. 180-181.

² Autorul N. Hoanță precizează în acest sens că este vorba de „o înșiruire de cuvinte precum: fraudă legală sau legitimă, fraudă ilegală, evaziune internațională, evaziune legală, de evaziune ilegală, paradisuri fiscale sau de refugii, de abuzul dreptului de a fugi din fața impozitului, de libertatea alegerii căii celei mai puțin impozitate sau subestimare fiscală, fraudă la lege sau economie subterană”, precizând că diverși autori care s-au ocupat de evaziunea fiscală „se învârt în jurul unei game de cuvinte care fac foarte dificilă cuprinderea fenomenului”, punând această imprecizie pe seama complexității fenomenului și a „greutății de a-l surprinde exact și complet printr-un număr de cuvinte și expresii” și nu a „incapacității specialiștilor de a înțelege și reda acest fenomen”.

³ *Dicționarul economic al revistei The Economist*, disponibil la http://facultate.regielive.ro/proiecte/finanțe/paradisuri_fiscale, apud N.-C. Aniței, R.E. Lazăr, *op. cit.*, p. 68.

Atributele de identificare ale evaziunii fiscale utilizate de doctrină sunt numeroase: „Fenomenul economiei subterane apare în literatura de specialitate sub diverse denumiri: economie ocultă, ascunsă, disimulată, paralelă, anexă, periculoasă, fantomă, invizibilă, neoficială, duală, cash, informală, secundară, ilegală, gri, din umbră, nemăsurată, contraeconomie”¹.

Descrisă ca o boală a societății moderne, evaziunea fiscală mai este definită și prin raportare la deficiențele de legiferare, astfel: „Evaziunea fiscală apare ca urmare a formulărilor deficiente din legislația în vigoare, iar pe de altă parte ca urmare a aplicării defectuoase a legilor referitoare la evaziunea fiscală”².

O definiție originală care subliniază inventivitatea plătitorilor de taxe, în ocolirea sau diminuarea poverii fiscale, raportată la amploarea și permanența fraudei fiscale este următoarea: „Evaziunea fiscală a fost întotdeauna un fenomen real ce exprimă creativitatea contribuabililor frauduloși pentru simplu considerent că fiscalul, lovind indivizii în averea lor, îi atinge în cel mai sensibil interes, interesul bănesc”³.

Deși veche (din perioada intermediară celor două războaie mondiale), următoarea definiție a evaziunii fiscale a lui Andre Piatter⁴, rămâne încă extrem de actuală: „arta de a nu cădea în câmpul de atracție a legii fiscale” iar cea mai cunoscută concepție a acestei definiții a fost exprimată similar de Cristian de Brie și Pierre Charpentier⁵, în anul 1973.

Abordarea conceptuală juridică a acestei noțiuni subliniază de asemenea vastitatea și dificultatea unei astfel de enunțări: „Noțiunea de evaziune fiscală este dificil de încadrat într-o definiție sumară, după cum arată glosarul de termeni ai Ghidului O.E.C.D., care o definește ca „un aranjament ilegal menit să ascundă impozitul sau să îl ignore, de exemplu contribuabilul plătește mai puțin decât ar fi trebuit. [...] Aplicând această

¹ D.-S. Olteanu, L.-M. Pascu, *Evaziunea fiscală și corupția – fenomene complexe ale societății românești*, Colecția de working papers ABC-ul lumii financiare nr. 5/2017, p. 271, disponibil la http://www.fin.ase.ro/ABCfisiere/ABC5_201718.pdf.

² P.V. Zai, *Abordări moderne legate de politica bugetară: politica fiscală și politica de cheltuielă publică*, în *Revista Transilvană de Științe Administrative* 1(34)/2014, p. 117, disponibil la: <http://rtsa.ro/rtsa/index.php/rtsa/article/download/475/472>.

³ E. Deliman, G.F. Bene, *Frauda fiscală privind TVA din operațiunile intracomunitare*, Ed. C.H. Beck, București, 2014, p. 14.

⁴ A. Piattier, *L'évasion fiscale et l'assistance administrative entre États*, Librairie du Recueil Sirey, Paris, 1938, *apud* O.I. Șanta, *Frauda „carusel”. „Finanțator” al terorismului. „Teroristul” invizibil al infrastructurii critice naționale*, Ed. Pro Universitaria, București, 2017, p. 14.

⁵ C. de Brie și P. Charpentier, *L'inégalité par l'impôt*, Ed. Du Seuil, Paris, 1973, *apud* O.I. Șanta, *op. cit.*, p. 14.

definiție în conținutul Legii evaziunii fiscale, observăm că infracțiunile reglementate de această lege sunt de două feluri: (i) infracțiuni de evaziune fiscală propriu-zisă, și anume cele prevăzute la art. 9 alin. (1) și (ii) celelalte, care sunt infracțiuni conexe celor de evaziune fiscală propriu-zisă. Evaziunea fiscală are un impact negativ asupra liberei concurențe, eficienței, transparenței și corectitudinii care trebuie să existe între agenții economici¹”.

Folosim această definiție doctrinară ca punte de legătură cu abordarea legislativă a evaziunii fiscale. Precizăm în acest sens, că legiuitorul român nu oferă în prezent o definiție explicită a conceptului de evaziune fiscală. Astfel, se remarcă faptul că Legea nr. 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale² evită să precizeze o definiție a acestei infracțiuni, prevenind în acest fel „capcana unei definiții care să restrângă sfera de acțiune a legii, preferând să dea o reglementare completă și unitară a infracțiunilor de evaziune fiscală și a infracțiunilor aflate în legătură cu acestea”³. În acest context, subliniem că achiesăm la următoarea opinie⁴: „*De lege ferenda*, s-a afirmat necesitatea de a introduce la nivel normativ, după modelul francez, noțiunea de «fraudă fiscală»⁵, pentru a desemna „acele acte și fapte de sustragere de la impozitare a obiectului impunerii, prin înfrângerea normelor legale”⁶ și de a menține noțiunea de «evaziune fiscală»⁷ (n.a.: este vorba de așa-zisa evaziune fiscală legală sau legitimă), «pentru a desemna faptele de scoatere de sub incidența legii fiscale a materiei impozabile, fără încălcarea dispozițiilor legale în vigoare»⁸”.

¹ S. Bodu, C. Bodu, *Infracțiuni economice. Infracțiunile la regimul societăților. Infracțiunile de bancrută. Infracțiunile de evaziune fiscală. Comentarii și explicații. Adnotări cu jurisprudența*, Ed. Rosetti Internațional, București, 2016, p. 194.

² Legea nr. 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, publicată în M. Of. nr. 672 din 27 iulie 2005.

³ B. Vîrjan, *op. cit.*, pp. 14-15.

⁴ I.M. Costea, *Evaziunea fiscală. Legea nr. 241/2005 comentată și adnotată*, Ed. Hamangiu, București, 2019, pp. 15-16.

⁵ E.N. Aniței, *General considerations concerning the tax evasion*, în Jurnalul de studii juridice, nr. 1-2/2010, *apud ibidem*.

⁶ M.Ș. Minea, C.F. Costaș, D.M. Ionescu, *Legea evaziunii fiscale. Comentarii. Explicații*, Ed. C.H. Beck, București, 2006, p. 14, *apud* I.M. Costea, *op. cit.*, pp. 15-16.

⁷ A. Dragodan, *Noile mijloace de luptă împotriva fraudei și evaziunii fiscale în cadrul Uniunii Europene și la nivel național și internațional*, în Dreptul nr. 10/2017, p. 89 *apud* I.M. Costea, *op. cit.*, pp. 15-16.

⁸ *Ibidem*.

Anterior actualului cadru normativ, în cadrul art. 1 din Legea nr. 87/1994¹ pentru combaterea evaziunii fiscale, cadru legislativ, în prezent abrogat de Legea nr. 241/2005 menționată anterior, prezenta o definiție cuprinzătoare în această privință: „Evaziunea fiscală reprezintă sustragerea prin orice mijloace, în întregime sau în parte, de la plata impozitelor și a altor sume datorate bugetului asigurărilor sociale de stat și fondurilor speciale extrabugetare de către persoanele fizice sau juridice române sau străine, denumite în continuare contribuabili”. Considerată drept o definiție incompletă care nu reflectă realitatea, această abordare legislativă a conceptului supus analizei noastre, a fost apreciată critic de doctrina juridică: „Din analiza acestui articol se poate observa că în concepția Legii nr. 87/1994 evaziunea fiscală nu poate fi împărțită în licită (sau legală) și ilicită (sau ilegală), în accepțiunea legiuitorului nostru, evaziunea neputând fi decât ilicită. [...] O astfel de interpretare nu corespunde realității, având în vedere că actul normativ definește doar noțiunea de evaziune fiscală, fără însă a face vreo distincție între evaziunea fiscală licită și evaziunea fiscală ilicită²”.

Nu trebuie uitat nici faptul că România este un stat membru al Uniunii Europene și acest fapt impune obligații intracomunitare, motiv pentru care ne oprim asupra câtorva aspecte relevante în această direcție:

- „La nivelul Uniunii Europene, evaziunea fiscală este abordată prin prisma unor reglementări și directive care conturează acquis-ul comunitar în domeniul evaziunii fiscale. Acesta definește metodele evazioniste integrate în colectarea fondurilor proprii ce rezultă din T.V.A., impozitele legate de producție și import³”.

- „La nivel european există o permanentă preocupare pentru reducerea fenomenului evazionist, fenomen ce s-a amplificat tot mai mult. [...] Evaziunea fiscală reprezintă o problemă multifacțată care impune măsuri de combatere adecvată. În condițiile în care statele membre UE își păstrează, conform Tratatului privind stabilitatea, coordonarea și guvernarea în cadrul Uniunii Economice și Monetare, suveranitatea fiscală, primele măsuri de combatere a evaziunii fiscale cad în sarcina acestora. Integrată în Uniunea Europeană, România are unul dintre cele mai scăzute

¹ Legea nr. 87/1994 pentru combaterea evaziunii fiscale, publicată în M. Of. nr. 299 din 24 octombrie 1994.

² B. Vîrjan, *op. cit.*, pp. 14-15.

³ C.M. Ene, C.M. Uzlău, M. Bălan, *Evaziunea fiscală – între legalitate și ilegalitate. Mecanisme ale economiei subterane*, în Revista trimestrială Internal Auditing & Risk Management, Anul VI, Nr. 4 (24), Decembrie 2011, editată de Universitatea Atheneum și Centrul de Excelență în Managementul Financiar și de Audit Intern, București, pp. 1-2.

nivele de încredere instituțională coroborat cu unul din cele mai crescute nivele de percepție a corupției [...] Aproximativ o treime din PIB-ul României se scurge în economia subterană. [...] Totodată, evaziunea fiscală este instrument de măsurare al incapacității statului de a conduce politici publice efective¹”.

Interesantă ni s-a părut următoarea opinie care scoate în evidență multitudinea fațetelor constitutive ale conceptului de evaziune fiscală:

„Evaziunea fiscală este indisolubil legată de stat, respectiv de formarea 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 – reflationară (caracterizată prin reducerea impozitelor și creșterea cheltuielilor publice), sau deflationară (caracterizată prin creșterea impozitelor, ca volum și ca sferă de cuprindere și reducerea cheltuielilor publice)²”.

Pentru a demonstra complexitatea, dar și vastitatea conceptului de evaziune fiscală redăm, în cele ce urmează o colecție sugestivă de astfel de definiții realizată într-o lucrare ce analizează factorii cantitativi și calitativi ai evaziunii fiscale³:

- „nerespectarea deliberată a plății impozitelor (cel mai adesea prin întocmirea de documente contabile false) (vezi wordnetweb.princeton.edu/perl/webwn);
- evitarea fiscală este utilizarea juridică a regimului fiscal în avantajul propriu, pentru a reduce valoarea impozitului datorat, utilizând prevederile legislative. Prin contrast, evaziunea fiscală este termenul general pentru eforturile de a nu plăti impozitele prin mijloace ilegale (vezi en.wikipedia.org/wiki/Tax_Evasion);
- evitarea ilegală de la plata impozitelor, în special prin a face o declarație falsă de venit (vezi en.wiktionary.org/wiki/tax_evasion);
- plata ilegală a unei sume mai mici decât permite legea, referitor la o obligație fiscală, sau comiterea de fraudă în declarația de depunere (vezi public.findlaw.com/biblioteca/pafiscal-contabile-law.html);

¹ N.-C. Aniței, R.E. Lazăr, *op. cit.*, pp. 35-36.

² G.S. Perpelea, *Rezumatul tezei de doctorat „Strategii de combatere a evaziunii fiscale”*, conducător științific prof. univ. dr. Matei Gheorghe, Universitatea din Craiova, Facultatea de Economie și Administrație, 2018, p. 2, disponibil la: <http://mecanica.ucv.ro/ScoalaDoctorala/Rezumate/PerpeleaRezumatTeza.pdf>.

³ I.V. Brașoveanu, *Evaziunea fiscală: factori de impact cantitativi și calitativi*, a XI-a Conferința Internațională Stabilitatea financiară și monetară în țările emergente, Academia de Studii Economice, București, 2010, Revista Economică teoretică și aplicată. Supliment, pp. 415-416.

- evaziunea fiscală se referă la activități ilegale întreprinse de către contribuabili pentru a scăpa de plata impozitelor (vezi www.fairtax.org/site/PageServer);

- un act interzis sau ilegal, ori o omisiune întreprinse astfel încât să reducă răspunderea și obligația fiscală a unui contribuabil (vezi Extinderea legală a Definiției Evaziunii fiscale www.wvliia.org/LegalDictionar.asp);

- spre deosebire de evitarea fiscală, evaziunea fiscală este ascunderea ilegală a veniturilor impozabile de la supravegherea și colectarea autorităților fiscale. Trusturile s-au dovedit un instrument util pentru a realiza evaziunea fiscală, deoarece ele tind să păstreze anonimatul asupra acționarilor și a activelor acestora, chiar și după desființare (www.absoluteastronomy.com/subiectele/Trust_law);

- evitarea ilegală a plății impozitelor, prin refuzul depunerii sau prezentării unui raport sau prin întocmirea de rapoarte inexacte. Guvernul impune sancțiuni stricte și grave pentru evaziune fiscală. Evitarea fiscală este diferită de evaziunea fiscală, și presupune utilizarea de metode legale pentru a minimiza o sarcină/obligație fiscală (încercarea de a minimiza legal) (http://www.investorwords.com/4895/tax_evasion.html#ixzz12eF8QhAc);

- tentative ilegale de a evita legislația fiscală prin metode și tehnici frauduloase de a eluda, cum ar fi neplata deliberată a impozitelor datorate sau falsificarea intenționată a declarației de venituri impozabile. Evaziunea fiscală este o infracțiune (pasibilă de sancțiuni civile și penale), dar evitarea fiscală nu este (<http://www.businessdictionary.com/definition/tax-evasion.html#ixzz12eFWdicE>);

- practică ilegală în cazul în care o persoană, organizație sau corporație evită în mod intenționat să plătească obligația sa fiscală reală. Aceste acte sunt, în general, supuse unor penalități substanțiale și unor pedepse penale (<http://www.investopedia.com/terms/t/taxevasion.asp>)”.

Această bogăție de definiții ne va fi utilă în analizele din subcapitolele următoare când vom studia clasificarea și cauzele evaziunii fiscale.

La final, subliniem că împărtășim opinia conform căreia „indiferent de modul cum este definit acest fenomen, evaziunea fiscală reprezintă, în cele din urmă, neîndeplinirea cu rea-credință de către contribuabil, a obligațiilor fiscale. În ceea ce privește infracțiunile de evaziune fiscală, acestea includ faptele incriminate ca atare în legea penală”¹.

¹ B. Vîrjan, *op. cit.*, p. 15. O definiție similară se regăsește în lucrarea „*Impozite și taxe 2000-2001*” a prof. univ. dr. N.R. Moșteanu, Ed. Economică, București, 2001, p. 45: „Evaziunea fiscală reprezintă sustragerea prin orice mijloace, în întregime sau în parte, de la plata impozitelor, a taxelor și a altor sume datorate bugetului de stat, bugetelor

Cu același conținut este și enunțul oferit de Consiliul Superior al Magistraturii, în parteneriat cu Institutul Național al Magistraturii:

„Evaziunea fiscală reprezintă o sustragere cu rea-credință de la îndeplinirea obligațiilor fiscale, faptă care poate fi comisă în mai multe modalități și are drept consecință prejudicierea bugetului de stat. Prin urmare, forma de vinovăție cu care este săvârșită infracțiunea este intenția directă, ceea ce presupune că persoana nu doar prevede, dar și urmărește rezultatul activității sale, respectiv sustragerea de la plata sumelor de bani datorate bugetului de stat¹”.

O definiție complexă și cuprinzătoare², prefațată de un argument solid că „în absența unei încălcări a legii nu se poate vorbi de evaziune fiscală, întrucât aceasta include în conținutul său elementul ilicit, fără de care nici nu ne-am afla în zona de aplicare a Legii nr. 241/2005” (achiesăm la acest punct de vedere), este următoarea: „Evaziunea fiscală reprezintă sustragerea prin orice mijloace, în întregime sau în parte, de la impunerea prin efectuarea de acte sau fapte care au ca și consecință diminuarea sau eliminarea completă a masei impozabile și implicit, diminuarea sau eliminarea completă a obligațiilor fiscale, săvârșite de orice persoană fizică sau juridică, ori de către orice asocieră fără personalitate juridică, română sau străină ce datorează sume de bani de natură fiscală către oricare dintre bugetele publice ce aparțin statului sau unităților administrativ-teritoriale”.

locale, bugetului asigurărilor sociale de stat și fondurilor speciale extrabugetare, de către persoane fizice sau juridice, române sau străine”. Cu același conținut este și definiția evaziunii fiscale din anul 1985 a academicianului Iulian Văcărel, din lucrarea „*Finanțele publice – teorie și practică*”, Ed. Științifică și Enciclopedică, București, 1981, p. 155: „sustragerea de la impunere a unei părți din materia impozabilă”, clasificând acest fenomen astfel: „evaziunea fiscală poate fi săvârșită de către o persoană la adăpostul legii (evaziune fiscală) sau cu încălcarea prevederilor legale (evaziunea frauduloasă). În primul caz, evaziunea nu constituie infracțiune, în timp ce în al doilea caz, evaziunea este considerată fraudă fiscală”.

¹ C. Voicu, G.C. Militaru, G.C. Ardeleanu, *Investigarea infracțiunilor de evaziune fiscală.*, Ghid elaborat în cadrul proiectului *Îmbunătățirea capacității judecătorilor și procurorilor români de a lupta împotriva corupției și a criminalității economice și financiare* implementat de Consiliul Superior al Magistraturii în cadrul Fondului Tematic Securitate aferent Programului de cooperare elvețiano-român pentru reducerea disparităților economice și sociale în cadrul Uniunii Europene extinse, Consiliul Superior al Magistraturii, București, 2015, p. 14.

² C. Oneț, *Drept financiar public*, Ed. Universul Juridic, București, 2015, p. 395.

► 1.2. Clasificarea evaziunii fiscale

Literatura de specialitate ne-a oferit o bogată plajă de criterii de repartizare a evaziunii fiscale, precum: după modul în care se procedează în activitatea de evitare a reglementărilor fiscale, după spațiul de referință la care se raportează, după complexitatea mijloacelor folosite, după criteriul de timp al fenomenului de evaziune fiscală, după autorul fraudei fiscale, alte criterii:

1. În funcție de modalitatea în care se procedează la evitarea aplicării reglementărilor fiscale privind aplicarea de impozite și taxe¹, evaziunea fiscală îmbracă două forme specifice: evaziunea fiscală legală și evaziunea fiscală ilicită.

Evaziunea fiscală licită (legală sau cea de la adăpostul legii) este cea care permite sustragerea unei părți din materia impozabilă, fără ca acest lucru să fie considerat contravenție sau ficțiune, este acea formă de evaziune posibilă atunci când legislația țării permite scoaterea de sub incidența impozitelor a unor venituri, parțial sau integral².

Această formă a evaziunii fiscale este cunoscută de doctrina de specialitate și definită încă din perioada interbelică ca fiind „acțiunea contribuabilului de a ocoli legea, recurgând la o combinație neprevăzută de legiuitor, și în consecință tolerată prin scăparea din vedere³”.

Analizând această formă a evaziunii fiscale, doctrina subliniază un fapt relevant: „Singurul vinovat în producerea evaziunii fiscale prin astfel de mijloace este doar legiuitorul”⁴ și oferă o definiție a acestei forme de evaziune fiscală:

„**Evaziunea fiscală legală** se realizează atunci când o anumită parte din veniturile sau averea unor persoane sau categorii sociale este sustrasă de la impunere datorită modului în care legislația fiscală dispune stabilirea obiectivului impozabil⁵”.

Autorul Iulian Viorel Brașoveanu⁶ consideră: „Pe baza criteriului legalității, evaziunea fiscală poate fi licită, permisă, respectiv ilicită, frauduloasă

¹ D.D. Șaguna, *op. cit.*, pp. 1056-1057; N.-C. Aniței, R.E. Lazăr, *op. cit.*, pp. 41-42.

² N.R. Moșteanu, *op. cit.*, p. 46.

³ O.A. Anastasiu, *Formele principale ale evaziunii fiscale*, Ed. Cartea Românească, București, 1932, p. 12, *apud* B. Vîrjan, *op. cit.*, p. 19.

⁴ D.D. Șaguna, *op. cit.*, p. 1057.

⁵ *Ibidem*.

⁶ I.V. Brașoveanu, *Economia subterană și corupția: probleme majore ale economiei românești*, în *Revista Economie teoretică și aplicată*, Volumul XVII (2010), No. 11(552), pp. 69-70, disponibil la http://store.ectap.ro/articole/529_ro.pdf.

sau fraudă fiscală. Evaziunea fiscală licită poate fi privită ca o reorganizare legală a unei afaceri astfel încât să se minimizeze obligația fiscală, iar fraudă fiscală ca o reorganizare ilegală a unei afaceri, în același scop. Din punct de vedere moral, anumite tipuri de evitare licită a impozitării sunt la fel de greșite ca și evaziunea frauduloasă și de aceea ar trebui tratate la fel ca aceasta. În practică, de multe ori, între legal și ilegal nu există o ruptură ci, mai degrabă, o continuitate, încercările succesive de a profita de lacunele legii conducând contribuabilul de la legal la ilegal”.

Dicționarul de economie al revistei *The Economist*¹, clarifică termenul de evaziune legală a sarcinilor fiscale (evaziunea fiscală legală) arătând că reprezintă „structurarea activităților financiare în conformitate cu legea, în scopul minimalizării obligației fiscale”.

Literatura de specialitate subliniază că există o incertitudine a delimitării evaziunii fiscale legale și ilegale, fiind imperativ necesar să se stabilească o departajare între cele două domenii, iar această incertitudine este generată de doi factori: interpretarea legalului și ilegalului și contradicțiile soluțiilor dreptului comparat².

Similară este și următoarea opinie: „Pentru novici, cele două noțiuni sunt asimilate, fiind folosite, în context analitic, ca sinonime. Această imprecizie derivă din distincția făcută în țările anglo-saxone între *tax evasion*, care desemnează *frauda fiscală* și *tax avoidance*, cunoscută sub denumirea de *eludare fiscală*. Distincția amintită este regăsită chiar pe plan internațional, în diverse normative de luptă împotriva evaziunii fiscale, adoptate de O.C.D.E.³”.

De remarcat, că această neclaritate conceptuală privind fraudă fiscală legală, respectiv ilegală se regăsește nu numai în rândul teoreticienilor, fie ei români sau străini, ci și la nivelul practicii Curții de Justiție a Uniunii Europene, spre exemplu, în cauza C-902 din 11.03.2004, unde Curtea menționează următoarele: „Transferul realizat de o persoană impozabilă, situată în afara teritoriului unui stat membru, nu implică în sine o evaziune fiscală (*tax avoidance*). Evaziunea sau fraudă fiscală (*tax evasion*) a fost transferată într-un stat membru și nu poate justifica o măsură care compromite exercitarea unei libertăți fundamentale, garantate de tratat⁴”.

¹ *Dicționarul economic al revistei The Economist*, disponibil la http://facultate.regielive.ro/proiecte/finanțe/paradisuri_fiscale, apud N.-C. Aniței, R.E. Lazăr, *op. cit.*, p. 68.

² N. Hoanță, *op. cit.*, p. 190.

³ C. Neacșu, *Infrațiuni de evaziune fiscală și spălare a banilor săvârșite prin intermediul companiilor offshore*, Ed. C.H. Beck, București, 2019, pp. 50-51.

⁴ H./11.03.2004, în dosarul C-9/02, denumită *Lasteirye du Saillant*, apud C. Neacșu, *op. cit.*, p. 51.