

Cuprins

Abrevieri	13
Introducere	15
Capitolul I. Evaziunea fiscală în România	21
<i>Secțiunea 1. Istoric al reglementărilor legislative privind evaziunea fiscală</i>	21
<i>Secțiunea a 2-a. Analiza infracțiunilor de evaziune fiscală</i>	27
1. Definiția evaziunii fiscale	27
2. Sediul materiei	33
3. Obiectul și formele infracțiunilor de evaziune fiscală	38
4. Subiectul infracțiunilor de evaziune fiscală	39
5. Latura obiectivă și subiectivă a infracțiunilor de evaziune fiscală	39
6. Pedepse prevăzute pentru infracțiunile de evaziune fiscală	40
<i>Secțiunea a 3-a. Viziune strategică în domeniul evaziunii fiscale</i>	41
<i>Secțiunea a 4-a. Decalajul fiscal</i>	47
<i>Secțiunea a 5-a. Modalități de manifestare a evaziunii fiscale</i>	51
1. Operațiuni fictive	51
2. Societăți de tip fantomă	59
3. Frauda de tip carusel	62
4. Evaziunea fiscală vs. spălarea banilor	65
<i>Secțiunea a 6-a. Cauze ale evaziunii fiscale</i>	71
1. Presiunea fiscală	71
2. Ineficiența controlului fiscal	73
3. Imperfecțiunile legislației fiscale	74
4. Insuficiența educației fiscale a contribuabililor	76
5. Alte cauze ale evaziunii fiscale	77
<i>Secțiunea a 7-a. Efectele evaziunii fiscale</i>	78
1. Efecte financiare	78
2. Efecte economice	79
3. Efecte sociale	80

Capitolul II. Instituții având competențe în prevenirea și combaterea evaziunii fiscale în România	81
<i>Secțiunea I. Controlul fiscal</i>	81
1. Scurt istoric.....	81
2. Reforma administrației fiscale.....	85
3. Agenția Națională de Administrare Fiscală.....	87
4. Direcția generală antifraudă fiscală.....	89
4.1. Organizare și funcționare.....	89
4.2. Acte întocmite cu relevanță juridică.....	92
5. Activitatea de inspecție fiscală.....	109
5.1. Organizare și funcționare.....	109
5.2. Inspecția fiscală.....	110
5.3. Stabilirea creanțelor fiscale.....	114
6. Cooperarea administrativ-fiscală.....	115
<i>Secțiune a 2-a. Departamentul pentru luptă antifraudă</i>	119
1. Organizare și funcționare.....	119
2. Activitate.....	121
<i>Secțiunea a 3-a. Organe de urmărire și cercetare penală</i>	123
1. Ministerul Public.....	123
1.1. Organizare și funcționare.....	123
1.2. Precizări cu privire la instrumentarea cauzelor de evaziune fiscală.....	124
2. Poliția Română.....	127
Capitolul III. Evaziunea fiscală în Uniunea Europeană	129
<i>Secțiunea 1. Politica fiscală a Uniunii Europene</i>	129
<i>Secțiunea a 2-a. Jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene</i>	135
<i>Secțiunea a 3-a. Evaziunea fiscală în unele state membre ale Uniunii Europene</i>	138
1. State fondatoare ale Uniunii Europene.....	138
1.1. Regatul Belgiei.....	138
1.1.1. Sistemul fiscal.....	138
1.1.2. Reglementarea evaziunii fiscale.....	140
1.1.3. Prevenirea și combaterea evaziunii fiscale.....	142

1.2. Republica Franceză	144
1.2.1. Sistemul fiscal	144
1.2.2. Reglementarea evaziunii fiscale	145
1.2.3. Prevenirea și combaterea evaziunii fiscale.....	147
2. State care au aderat la Uniunea Europeană începând cu anul 1995	149
2.1. Republica Austria	149
2.1.1. Sistemul fiscal	149
2.1.2. Reglementarea evaziunii fiscale	151
2.1.3. Prevenirea și combaterea evaziunii fiscale.....	153
2.2. Republica Estonia.....	155
2.2.1. Sistemul fiscal	155
2.2.2. Reglementarea evaziunii fiscale	156
2.2.3. Prevenirea și combaterea evaziunii fiscale.....	156
2.3. Ungaria.....	158
2.3.1. Sistemul fiscal	158
2.3.2. Reglementarea evaziunii fiscale	159
2.3.3. Prevenirea și combaterea evaziunii fiscale.....	160
<i>Secțiunea a 4-a. Organisme și rețele ale Uniunii Europene/Europei</i>	<i>163</i>
1. Eurofisc	163
1.1. Înființare, organizare și funcționare	163
1.2. Activitate.....	165
1.3. România în cadrul Eurofisc	167
2. Eurojust.....	167
2.1. Înființare, organizare și funcționare	167
2.2. Activitate.....	169
2.3. România în cadrul Eurojust.....	172
3. Europol.....	173
3.1. Înființare, organizare și funcționare	173
3.2. Activitate.....	175
3.3. România în cadrul Europol	176
4. Oficiul European pentru Luptă Antifraudă	177
4.1. Înființare, organizare și funcționare	177
4.2. Activitate.....	178

4.3. România în cadrul Oficiului European pentru Luptă Antifraudă	180
5. Organizația Intra-Europeană a Administrațiilor Fiscale.....	180
5.1. Înființare, organizare și funcționare	180
5.2. Activitate	182
5.3. România în cadrul Organizației Intra-Europene a Administrațiilor Fiscale	183
6. Parchetul European	184
6.1. Înființare, organizare și funcționare	184
6.2. Activitate	186
Capitolul IV. Evaziunea fiscală internațională.....	188
<i>Secțiunea 1. Forme de manifestare ale evaziunii fiscale internaționale</i>	<i>188</i>
1. Paradisurile fiscale	188
1.1. Considerații generale	188
1.2. Funcționare și beneficii.....	191
1.3. Modele.....	193
1.4. Efecte	194
2. Companiile scoică	197
3. Suprimarea vânzărilor.....	198
3.1. Instrumente utilizate pentru suprimarea vânzărilor	199
3.2. Contracarea suprimării vânzărilor	201
3.3. Sistemul informatic național de supraveghere și monitorizare a datelor fiscale din România.....	204
4. Utilizarea facturilor false.....	206
4.1. Noțiuni generale	206
4.2. Contracarea utilizării de facturi false	207
Secțiunea a 2-a. Evaziunea fiscală în statele lumii.....	209
1. Australia	209
1.1. Sistemul fiscal	209
1.2. Reglementarea evaziunii fiscale	212
2. Republica Populară Chineză	213
2.1. Sistemul fiscal	213
2.2. Reglementarea evaziunii fiscale	215

3. Mexic	217
3.1. Sistemul fiscal	217
3.2. Reglementarea evaziunii fiscale	219
4. Republica Turcia	221
4.1. Sistemul fiscal	221
4.2. Reglementarea evaziunii fiscale	224
<i>Secțiunea a 3-a. Organizația pentru Cooperare și Dezvoltare Economică.....</i>	<i>227</i>
1. Înființarea, organizare și funcționare	227
2. Activitate.....	229
3. Raporturile României cu Organizația pentru Cooperare și Dezvoltare Economică	231
Capitolul V. Perspective vizând prevenirea și combaterea evaziunii fiscale în România	232
<i>Secțiunea 1. Concluzii</i>	<i>232</i>
<i>Secțiunea a 2-a. Propuneri cu caracter legislativ, procedural și instituțional.....</i>	<i>233</i>
1. Perfecționarea cadrului legislativ în domeniul prevenirii și combaterii evaziunii fiscale	233
1.1. Atribuții de cercetare penală pentru personalul DGAF	237
1.2. Modificarea și completarea Legii nr. 241/2005.....	238
1.3. Modificarea și completarea altor acte normative	242
2. Introducerea facturării electronice obligatorii	244
3. Alte propuneri în scopul prevenirii și combaterii evaziunii fiscale.....	246
3.1. Îmbunătățirea cooperării și a schimbului de informații la nivel național, al Uniunii Europene și internațional	246
3.2. Adoptarea unor reglementări specifice cu privire la personalul organelor fiscale	247
3.3. Dezvoltarea analizei de risc utilizate în pregătirea controlului antifraudă.....	249
Bibliografie	251



BIBLIOTECA PRACTICĂ DE DREPT PENAL ȘI DREPT PROCESUAL PENAL

Dan Drosu Șaguna

Anca Andreea Marin

EVAZIUNEA FISCALĂ. PREVENIRE ȘI COMBATERE



Dan Drosu Șaguna Anca Andreea Marin

EVAZIUNEA FISCALĂ. PREVENIRE ȘI COMBATERE

Universul Juridic
București
- 2020 -

INTRODUCERE

Evaziunea fiscală reprezintă unul din fenomenele economico-sociale complexe de maximă importanță cu care statele de astăzi se confruntă și ale cărei consecințe nedorite caută să le limiteze cât mai mult. Astfel, statul trebuie să se preocupe sistematic și eficient de preîntâmpinarea și limitarea fenomenului evaziunii fiscale.

În acest sens, **scopul lucrării** este de a aborda o **temă de actualitate** în contextul economic actual, având drept deziderat atât **prezentarea și analizarea unor aspecte teoretice și practice vizând evaziunea fiscală, precum și prevenirea și combaterea acesteia, din trei perspective, națională, a Uniunii Europene și internațională, cât și formularea unor propuneri la nivel legislativ, instituțional și procedural.**

Lucrarea este fundamentată pe o **largă consultare a literaturii de specialitate în domeniul** de referință, inclusiv interdisciplinar, prin **abordarea unor aspecte de drept comparat, dreptul Uniunii Europene, drept administrativ, drept penal etc,** precum și pe **analiza legislației și jurisprudenței interne și a Uniunii Europene.** Astfel, au fost studiate cursuri, tratate, monografii, precum și articole și studii de specialitate, scrise de autori români și străini, dicționare, legislație internă, a Uniunii Europene și internațională, jurisprudență internă și a Uniunii Europene, programe, strategii, rapoarte interne, ale Uniunii Europene și la nivel internațional, precum și site-uri ale unor instituții și organizații de prestigiu. Apreciem de o reală importanță efectuarea unei cercetări temeinice a acestui fenomen, în scopul adoptării politicilor și măsurilor necesare limitării pe cât posibil a efectelor nefaste ale sale.

De asemenea, aceasta este **structurată în cinci capitole**, împărțite în secțiuni, cu subdiviziunile proprii, primele patru capitole evidențiind câte o perspectivă de analiză a domeniului evaziunii fiscale, pentru ca în cel de-al cincilea capitol să realizăm un corolar al întregii lucrări, cuprinzând concluziile acesteia și propunerile care rezultă indisolubil din analiza efectuată.

În primul capitol, intitulat **„Evaziunea fiscală în România”**, ne propunem să prezentăm și să analizăm **cadrul general în care se manifestă evaziunea fiscală în țara noastră.** Astfel, considerăm relevantă **studierea**

legislației anterioare care a avut ca scop, într-o măsură mai mică sau mai mare, prevenirea și combaterea acestui fenomen, pentru a înțelege evoluția cadrului normativ în contextul dezvoltării evaziunii fiscale, precum și măsurile care au fost luate de către legiuitor și, totodată, **analizarea cadrului normativ actual** care reglementează prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, în scopul identificării eventualelor modificări și completări care-i pot fi aduse.

Deși este un fenomen atât de răspândit, având efecte nefaste asupra unui stat, în general, **la nivelul României nu există o definiție acceptată unanim a noțiunii de evaziune fiscală**, aceasta nefiind oferită nici de actul normativ care o reglementează. Având în vedere confuziile terminologice existente (evaziune fiscală vs. fraudă fiscală, evaziune fiscală legală vs. evaziune fiscală frauduloasă, tax evasion vs. tax avoidance, evasion fiscale vs. fraude fiscale), ne propunem să oferim clarificări cu privire la noțiunile vizate, considerând, din perspectiva noastră, că **evaziunea fiscală constă în sustragerea contribuabililor, parțială sau totală, cu intenție, de la plata obligațiilor fiscale către bugetul general consolidat al statului.**

Viziunea strategică a României în domeniul evaziunii fiscale, precum și **decalajul fiscal existent în țara noastră** reprezintă alte două subiecte abordate în lucrare, pe de o parte din perspectiva studierii demersurilor întreprinse de către statul român, la nivel strategic, pentru limitarea fenomenului și, pe de altă parte, din dezideratul de a analiza situația existentă în prezent în România, din punct de vedere al diferenței dintre taxele care ar trebui colectate și cele efectiv colectate de către administrația fiscală.

În acest context, considerăm necesară **aprofundarea unor modalități specifice de manifestare a evaziunii fiscale**, respectiv efectuarea unor **operațiuni fictive**, utilizarea **societăților de tip fantomă**, **frauda de tip carusel**, precum și studierea conexiunilor dintre **evaziunea fiscală și spălarea banilor**. Apreciem că scopul acestui demers îl constituie identificarea cu mai multă ușurință a unor soluții aplicate la situația existentă în România.

De asemenea, **cunoașterea și înțelegerea cauzelor** care declanșează și proliferază acest fenomen, **precum și a efectelor** nefaste pe care le produce la nivel economic, financiar și social se impun a deveni o prioritate pentru instituțiile implicate în prevenirea și combaterea evaziunii fiscale.

Considerând că evaziunea fiscală poate fi limitată inclusiv printr-o acțiune concertată a instituțiilor implicate din România, cel de-al doilea capitol, **„Instituții având competențe în prevenirea și combaterea evaziunii fiscale”**, constituie o **prezentare a structurilor cu relevanță sub aspectul obiectului de cercetare**. În contextul în care o lucrare trebuie să aibă nu numai o valoare doctrinar-teoretică, ci și una tehnic-aplicativă, apreciem că este necesar să efectuăm o prezentare a instituțiilor din România care au în componență structuri cu atribuții de prevenire și combatere a evaziunii fiscale. Pentru elaborarea acestui capitol, ne-am raportat, cu precădere, la reglementările care le vizează activitatea, adoptate în baza legislației în vigoare, dar am analizat și jurisprudența națională cu incidență în domeniu.

Astfel, avem în vedere **Agencia Națională de Administrare Fiscală, cu Direcția generală antifraudă fiscală și Activitatea de inspecție fiscală, Departamentul pentru Luptă Antifraudă, Ministerul Public și Poliția Română**. Un accent deosebit este pus pe Direcția generală antifraudă fiscală, structură care are expres prevăzute, în legislația care o reglementează, *„atribuții de prevenire și combatere a actelor și faptelor de evaziune fiscală și fraudă fiscală și vamală”*.

În ceea ce privește Ministerul Public, demersul nostru urmărește **evidentierea gradului mare de încărcare a unităților de parchet din România și dificultatea cu care se soluționează cauzele privind infracțiuni de evaziune fiscală**. Totodată, se impune a se lua în considerare că, după trimiterea în judecată a cauzei, de către procuror, urmează etapa judecării în fața instanței, ceea ce implică întâzieri suplimentare până la obținerea unei hotărâri definitive. Astfel, se ajunge ca, în cazul unui dosar de evaziune fiscală complex, până la obținerea unei decizii, să treacă între 3 și 5 ani, timp în care statul român este privat de recuperarea prejudiciului, iar bunurile asupra cărora sunt instituite eventualele măsuri asigurătorii se pot devaloriza.

Cel de-al treilea capitol, intitulat **„Evaziunea fiscală în Uniunea Europeană”**, surprinde **dimensiunea fenomenului la nivelul UE**, din perspectiva **politicii fiscale** adoptate de către aceasta, dar și având în vedere **modelul oferit de câteva state membre**. Deși strategia de politică fiscală a Uniunii are în vedere posibilitatea fiecărui stat de a-și alege propriul sistem de impozitare, condiționat de respectarea legislației UE,

aceasta a fost implicată activ în dezvoltarea și îmbunătățirea cooperării dintre statele membre, în vederea combaterii eficiente a evaziunii fiscale. În acest context, Uniunea pune la dispoziție cadrul legal, precum și diverse instrumente pentru a veni în sprijinul gestionării dimensiunii transfrontaliere a infracțiunilor de natură fiscală.

În ceea ce privește **evaziunea fiscală în Uniunea Europeană** am observat că, în majoritatea statelor acesteia, **administrațiile fiscale dețin competențe de investigație penală/urmărire penală/cercetare penală**, având în componență structuri/ departamente care efectuează investigații de natură penală, în materie fiscală, de cele mai multe ori sub supravegherea/coordonarea procurorului.

În acest sens, apreciem oportună prezentarea și analizarea situației existente în două state fondatoare ale UE, respectiv **Belgia și Franța** și în trei state care au aderat la UE după anul 1995, și anume **Austria, Estonia și Ungaria**, din perspectiva sistemului fiscal, a reglementării evaziunii fiscale și a prevenirii și combaterii evaziunii fiscale.

De asemenea, în partea finală a celui de-al treilea capitol, ne propunem să evidențiem importanța pe care o dețin câteva **organisme și rețele înființate la nivelul Uniunii Europene/Europei**, care reunesc oficiali ai statelor membre, inclusiv ai României și care, prin utilizarea instrumentelor puse la dispoziție, au drept scop îmbunătățirea sistemelor fiscale din țările de origine, lupta împotriva evaziunii fiscale, precum și crearea unui cadru optim pe teritoriul UE/al Europei.

Astfel, **Europol, Eurojust, Eurofisc** au inclusiv rolul de a sprijini statele membre ale Uniunii în lupta împotriva evaziunii fiscale, în special în ceea ce privește fraudă intracomunitară a TVA, care afectează mai multe state ale UE în același timp și, implicit, bugetul per ansamblu al acesteia, iar organisme precum **Organizația Intra-Europeană a Administrațiilor Fiscale** nu fac decât să contribuie la coeziunea între statele Europei, îmbunătățirea schimbului de informații și împărtășirea bunelor practici existente la nivelul fiecărei țări. Totodată, **Oficiul European pentru Luptă Antifraudă și Parchetul European** sprijină statele membre în ceea ce privește faptele care afectează interesele financiare ale Uniunii Europene, aflate, nu de puține ori, în legătură cu fapte de evaziune fiscală.

„**Evaziunea fiscală internațională**” reprezintă cel de-al patrulea capitol al lucrării, în care ne propunem studierea unor **forme de manifestare a evaziunii fiscale la nivel internațional, cercetarea fenomenului în patru state poziționate pe continente diferite** și relevarea rolului pe care îl deține Organizația pentru Cooperare și Dezvoltare Economică.

În acest context, avem în vedere **paradisurile fiscale**, frecvent utilizate pentru a facilita producerea evaziunii fiscale la nivel internațional, cu privire la care numeroase organizații internaționale întreprind demersuri pentru a contracara lipsa lor de transparență, întrucât produc prejudicii economice și contribuie la creșterea criminalității. De asemenea, **companiile scoică**, care de cele mai multe ori funcționează în paradisuri fiscale, sunt utilizate în spălarea banilor, pentru a înlesni evaziunea fiscală sau pentru a finanța acte de terorism.

Printre formele de manifestare a evaziunii fiscale la nivel internațional regăsim și **suprimarea vânzărilor**, care este reprezentată de neînregistrarea unor vânzări în numerar, cu intenția de a declara vânzări mai mici și, implicit, obligații fiscale reduse, prin utilizarea inclusiv a unor dispozitive software de tip **phantomware** sau **zappers**. Pentru a sprijini corectitudinea fiscală, condițiile de concurență echitabile și a preveni evaziunea fiscală, guvernele lumii au început să implementeze metode eficiente în vederea abordării sistemelor de eliminare a vânzărilor la casele de marcat, în România existând, în curs de implementare, **Sistemul informatic național de supraveghere și monitorizare a datelor fiscale**.

Totodată, în timp ce tehnicile de suprimare a vânzărilor urmăresc să diminueze veniturile declarate la organele fiscale, **utilizarea facturilor false** vizează creșterea cheltuielilor deductibile introduse în contabilitatea contribuabililor. Întrucât această formă de evaziune este larg răspândită la nivel internațional, creând pierderi masive la bugetele de stat, a fost identificată, drept soluție pentru a contracara o astfel de practică, introducerea facturării electronice.

În ceea ce privește evaziunea fiscală în unele state ale lumii, ne propunem analiza modelului oferit de **Australia, China, Mexic și Turcia**, în vederea extragerii celor mai bune practici în prevenirea și combaterea evaziunii fiscale. Tot în context internațional, apreciem oportună studierea **Organizației pentru Cooperare și Dezvoltare Economică**, cu atât mai mult

cu cât aceasta contribuie la combaterea evaziunii fiscale, prin dezvoltarea rețelelor având ca scop schimbul de informații.

În ultimul capitol, intitulat **„Perspective vizând prevenirea și combaterea evaziunii fiscale în România”**, considerăm oportună identificarea unor mijloace de prevenire și combatere a evaziunii fiscale, corelative modelelor instituite în statele Uniunii Europene și în cele la nivel internațional, analizate în cuprinsul lucrării. În acest sens, avem în vedere **propuneri cu caracter legislativ, procedural și instituțional**, cu privire la **îmbunătățirea cadrului legislativ** (acordarea de **competențe de cercetare penală personalului Direcției generale antifraudă fiscală, modificarea și completarea Legii nr. 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, precum și a altor acte normative sau cu caracter intern**), implementarea **facturării electronice obligatorii, îmbunătățirea cooperării și a schimbului de informații**, la nivel național și al Uniunii, introducerea unor **reglementări specifice cu privire la personalul organelor fiscale, dezvoltarea analizei de risc utilizate în pregătirea controlului antifraudă**.

Suntem convinși că o temă atât de complexă nu poate fi epuizată într-o lucrare de cercetare. Astfel, în cuprinsul prezentei ne-am propus să identificăm elementele esențiale ale evaziunii fiscale, care reprezintă un fenomen deosebit de dăunător la nivel național, al Uniunii Europene și internațional și să formulăm propuneri legislative, procedurale și instituționale, pertinente în contextul fiscal, economic și social al României.

Capitolul I

Evaziunea fiscală în România

Secțiunea 1

Istoric al reglementărilor legislative privind evaziunea fiscală

În domeniul finanțelor de stat, bazele României moderne au fost puse odată cu actele constituționale reprezentate de **Regulamentele organice ale Munteniei și Moldovei**. Acel moment a reprezentat prima unificare a legislației fiscale în țările române, constând în trecerea de la sistemul financiar și fiscal bizantino-feudal la sistemul de bugete anuale regulate, având la bază veniturile administrate după reguli definite, „*supuse controlului politic și juridic al organelor constituționale ale statului*”.¹

Regulamentele organice, intrate în vigoare în 1830 în Muntenia și în 1831 în Moldova, au prevăzut **egalitatea tuturor în fața impozitelor, iar acestea nu mai erau arbitrare, ci bine determinate, cunoscute de către contribuabil**, urmând să fie plătite la anumite date scadente.² Totodată, potrivit doctrinei, au fost stabilite cheltuielile anuale ale statului și s-a reușit „*prima sistematizare a fiscalității existente pe principii moderne, de o permanentă actualitate, fixând toate dările și toate celelalte venituri pentru a se putea face față cheltuielilor*”³.

Prima lege, care avea în vedere **urmărirea realizării veniturilor publice ale statului, județelor, comunelor, ale administrațiilor și stabilimentelor publice, precum și cele de binefacere, datează din 21 martie 1877**. Aceasta menționa faptul că era supus urmării „*contribuabilul ce nu-și îndeplinea datoria până la a 15-a zi din luna a doua a fiecărui trimestru de percepție*”.⁴

Reforma fiscală din 1921, efectuată de către Nicolae Titulescu, a impus un set de principii care vizau un **sistem unitar de impozitare**, obligațiile

¹ M. Maievschi, *Contribuții la istoria finanțelor publice ale României 1914-1944*, Ed. Științifică, București, 1957, p. 30.

² N. Hoanță, *Evaziunea fiscală*, ed. a 2-a, Ed. C.H. Beck, București, 2010, p. 54.

³ C.I. Gliga, *Evaziunea fiscală*, Ed. C.H. Beck, București, 2007, p. 23.

⁴ M. Pantea, O. Șanta, *Revista de investigare a criminalității*, Anul V, nr. 1/2012, Universul Juridic, București, 2012, p. 149.

fiscale fiind stabilite în funcție de mărimea și izvorul veniturilor, în baza declarației contribuabilului. Totodată, au fost instituite **sancțiuni împotriva celor care se sustrăgeau de la plata obligațiilor fiscale către stat**. Însă, întrucât era prevăzut impozitul pe lux și pe veniturile câștigate în timpul războiului, reforma fiscală a întâmpinat o **puternică opoziție din partea burgheziei**, astfel încât aceasta nu a mai fost aplicată. Cu toate acestea, principiile statuate au influențat legislația fiscală ulterioară, iar prin efortul lui Nicolae Titulescu, a fost alcătuit **primul buget al României Mari**.¹

Următoarea reglementare legislativă a constituit-o Legea nr. 661/1923 pentru unificarea contribuțiilor directe și pentru înființarea impozitului pe venitul global², care **stabilea categorii de impozite**: impozitul pe veniturile proprietăților agricole, impozitul pe proprietățile clădite, impozitul pe valorile mobiliare, impozitul pe veniturile comerciale și industriale, impozitul pe salarii, impozitul pe veniturile din profesii și ocupațiuni neimpuse de celelalte impozite, impozitul progresiv pe venitul global.

Apreciem că această lege a instituit un **sistem sancționator, care avea în vedere aplicarea pedepsei ca ultimă soluție**, în caz de recidivă, urmărind, în schimb, **recuperarea sumelor de plată și impunerea de sancțiuni pecuniare**. Astfel, potrivit dispozițiilor art. 105, *„orice sustragere dela plata impozitului pentru care legea de față nu prevede o altă sancțiune, se pedepsește cu amenda egală cu impozitul la îndoitul venitului sustras”*. Totodată, același articol prevedea că, *„în toate cazurile în care contribuabilul a ascuns la impunere contracte, registre sau orice alte acte pe cari, conform legii, erau obligat a le prezenta și din cari ar fi rezultat venituri impozabile mai mari decât cele stabilite, amenda va fi egală cu impozitul la întreitul diferenței devenit”*. Dreptul organelor fiscale de a stabili contravenții era prescriptibil în termen de 5 ani, începând cu 1 ianuarie a anului următor celui pentru care impunerea trebuia să aibă loc.

Interesant de observat este că Legea nr. 661/1923 prevedea, la art. 113, **posibilitatea ca Ministerul Finanțelor Publice să răsplătească atât denunțătorii, cât și agenții care au constatat contravențiile**, cu *„o primă egală cu cel mult a treia parte din suma amenzilor rămase definitive și*

¹ G. Smen, *Dicționar de istoria românilor*, Ed. Trei, București, 1997, p. 305.

² Publicată în M. Of. nr. 253 din 23.02.1923.

încasate dela contraveniență". Totodată, indicăm faptul că acest act normativ nu **stabilea pedepse cu închisoarea**, fiind, în mod categoric, **orientat către recuperarea obligațiilor fiscale** sustrate de la impunere, la care se adăugau amenzile.

Una dintre formele răspândite de evaziune fiscală a fost *„inflațiunea amortizărilor, procedeu ce consta în acțiunea întreprinderilor de a exagera valoarea clădirilor și instalațiilor pe care le posedau, de a cere și de a obține de la fisc dreptul de a scădea din beneficiu un fond de amortizare corespunzător unor investiții mai mare decât cele reale”*¹.

În anul 1929 a apărut **prima lege care viza explicit combaterea evaziunii fiscale**, având următoarea denumire: legea pentru represiunea evaziunii fiscale la contribuțiile directe. Însă, în cuprinsul legii, se vorbește doar de întârzieri în depunerea declarațiilor de impunere, de diminuarea veniturilor declarate etc, adică doar de *„nereguli cu caracter administrativ sau fraude cu caracter penal”*, fără a se menționa termenul de *„evaziune fiscală”*². Cu toate acestea, considerăm că **legislația românească începe să se orienteze spre introducerea treptată a unui sistem având drept scop prevenirea evaziunii fiscale**.

Un cod al evaziunii fiscale a fost introdus prin **Legea nr. 88/1933³ pentru unificarea contribuțiilor directe și pentru înființarea impozitului pe venitul global**, care clasifica abaterile de la lege în *„contravențiuni simple”* și *„contravențiuni calificate”* și stabilea amenda prin multiplicarea de până la 4 ori a impozitului aferent diferenței de venit sustras și constatat.

Legea nr. 344/1947 – sancționarea penală a evaziunilor fiscale⁴ este o **lege mai aspră**, dar care oferea posibilitatea celor vizați să-și lichideze obligațiile fiscale, chiar dacă s-ar fi sustras în trecut de la plata impozitelor. Faptele de evaziune fiscală *„erau asimilate crimei de sabotaj și se sancționau cu pedepsele prevăzute în legea pentru reprimarea speculei și a sabotajului”*⁵.

¹ A. Amarița, *Evaziunea fiscală în România, Revista Română de Statistică – Supliment nr. 1/2017*, București, p. 4.

² M. Pantea, O. Șanta, *op. cit.*, p. 150.

³ Publicată în M. Of. nr. 89 din 19.04.1933.

⁴ Publicată în M. Of. nr. 299 din 29.12.1947.

⁵ A. Amarița, *op. cit.*, p. 5.