

CATEVA CONSIDERATII RELATIVE LA
ASEMANARI SI DEOSEBIRI INTRE
INFRACTIUNILE DE EVAZIUNE FISCALA SI ALTE INFRACTIUNI

1- Ascunderea bunului ori a sursei impozabile sau taxabile (caz de evaziune fiscala prev de art 9 alin 1 lit a din Legea 241/2005)

In practica s-a retinut in concurs infractiunea prev de art 9 alin 1 lit a din Legea 241/2005 cu alte infractiuni care au ca obiect forme de ascundere a bunului ori a sursei impozabile sau taxabile.

Opinii exprimate in practica judiciara:

- a) Nu se poate retine concurs ideal de infractiuni intre infractiunea prev de art 270 alin 3 C vamal (Legea 86/2006) si art 296¹ alin 1 C fiscal (Legea 571/2003) deoarece contrabanda reprezinta o infractiune complexa prin care se incrimineaza o modalitate specifica de sustragere de la plata taxelor. **Sunt aplicabile numai dispozitiile art 270 alin 3 Cod vamal.**

Elementul material al art 296¹ alin 1 C fiscal se refera la detinerea sau comercializarea produselor accizabile supuse marcarii.

Elementul material al infractiunii prev de art 270 alin 3 C vamal prevede colectarea, detinerea, producerea, transportul, prelucrarea, depozitarea, predarea, desfacerea, vanzarea bunurilor sau marfurilor cunoscand ca provin din contrabanda, deci ca au fost sustrate controlului vamal.

- b) Nu exista concurs ideal de infractiuni intre art 9 alin 1 lit a din Legea 241/2005 si art 270 alin 3 C. vamal.

Ca atare se retine doar infractiunea prev de art 270 alin 3 Cod Vamal, fiind o infractiune speciala fata de disp art 9 alin 1 lit a Lega 241/2005. In aceasta situatie infractiunea de evaziune fiscala este legea generala in

raport cu infractiunea asimilata contrabandei prev de art 270 alin 3 C.vamal.

Elementul material al art 9 alin 1 lit a din Legea 241/2005 se refera la ascunderea bunului ori a sursei impozabile sau taxabile care se realizeaza prin detinerea bunurilor cunoscand ca provin din contrabanda, deci care au fost sustrate controlului vamal.

Decizia I.C.C.J nr 17/2013 a stabilit “ constituie infractiunea prev de art 270 alin 3 din Legea 86/2006 privind Codul Vamal fapta de a detine in afara antrepozitului fiscal produse accizabile supuse marcarii, fara a fi marcate sau marcate corespunzator ori cu marcaje false, peste limitele prevazute de lege, cunoscand ca aceste provin din contraband.”

Consider edificatoare Decizia 1145/2 aprilie 2013 a ICCJ – sectia penala prin care s-a stabilit că “ deținerea și transportul bunurilor sau al mărfurilor care trebuie plasate sub un regim vamal, cum sunt țigările, cunoscând că acestea provin din contrabandă, în scopul comercializării fără achitarea taxelor vamale, a accizelor și a taxei pe valoarea adăugată, sustrăgându-le de la plata obligațiilor fiscale, întrunesc elementele constitutive ale infracțiunii prevăzute în art. 270 alin. (3) din Legea nr. 86/2006, iar nu și elementele constitutive ale infracțiunii de evaziune fiscală prevăzută în art. 9 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 241/2005, întrucât norma de incriminare prevăzută în art. 270 alin. (3) din Legea nr. 86/2006 reprezintă o normă de incriminare a unei modalități specifice de sustragere de la plata obligațiilor fiscale a bunurilor sau a mărfurilor introduse ilegal în țară.”

2- Omisiunea evidentierii operatiunilor economice (caz de evaziune fiscala prev de art 9 alin 1 lit b din Legea 241/2005)

Precizari privind raspunderea persoanelor cu privire la omisiunea evidentierii operatiunilor economice:

- a) Conform **art 9 alin 1 lit b din Legea 241/2005** **subiectul activ** este orice persoana fizica sau juridica care actioneaza in numele sau in interesul contribuabilului ori in realizarea obiectului de activitate al acestuia raportat la obligatiile instituite in sarcina sa prin lege sau contract;
- b) **Legea 82/1991 republicata** se refera la:
- raspunderea pentru intocmirea documentelor justificative apartine persoanelor care le-au intocmit, vizat, aprobat si celor care le-au inregistrat in contabilitate, dupa caz; (Art 6 alin 1)
 - raspunderea pentru organizarea si conducerea contabilitatii revine administratorilor coordonatorilor de credite sau oricarei persoane care are obligatia gestionarii unitatii in cauza; (Art 10 alin 1 ,2,3)
 - raspunderea pentru modul de aplicare a reglementarilor contabile revine directorului economic, contabilului sef, oricarei persoane imputernicite sa indeplineasca aceasta functie, inclusiv personalului din subordine (Art 10 alin 4)

Opinii juridice privind existenta coautoratului la infractiunea de omisiune a evidentierii operatiunilor economice:

- a) Unii autori considera ca este posibil coautoratul cu motivatia ca participatia penala este posibila sub toate formele;
- b) Alti autori sustin contrariul cu motivatia ca obligatia evidentierii in documentele legale nu poate fi impusa unui organ colectiv.

In practica juridica a fost exprimata opinia ca exista infractiunea de omisiune a evidentierii operatiunilor economice **atat in situatia** in care decontul de TVA este intocmit si depus la organul fiscal dar nu sunt evidentiata si declarate o parte din operatiunile economice efectuate **cat si atunci cand** decontul TVA nu este intocmit si depus la organul fiscal.

3- Evidentierea unor operatiuni fictive (caz de evaziune prev de art 9 alin 1 lit c din Legea 241/2005)

Decizia 272/28-01-2013 a ICCJ sectia penala a constatat “ operatiunea fictiva poate sa constea, printre altele, si in cheltuielile care nu au existat in realitate sau care sunt mai mari decat cele reale ori cheltuieli pentru care nu exista documente justificative dar care sunt inregistrate in documente legale”.

In practica judiciara s-a pus in discutie eventualitatea existentei unui concurs de infractiuni intre DELAPIDARE (art 295 CP), GESTIUNE FRAUDULOASA (art 242 CP), BANCROTA FRAUDULOASA (art 241 alin 1 lit b CP), FOLOSIREA DE ACTE FALSIFICATE (art 273 C. vamal) si infractiunea de EVAZIUNE FISCALA prev de art 9 alin 1 lit c din legea 241/2005.

Decizia 468/2011 a CCR a stabilit “ faptul ca subiectul faptelor de insusire, folosire sau traficare de bunuri din patrimoniul societatii este insusi administratorul acesteia, care are si calitatea de asociat, nu este de natura sa schimbe justificarea incriminarii, in conditiile in care societatea este subiect de drept de sine statator, avand personalitate juridica distinct iar patrimoniul societatii este separate de patrimoniul propriu al asociatiilor si administratorului.”

Delapidarea si gestiunea frauduloasa reprezinta in fapt forme specifice de sustragere de la plata obligatiilor fiscale.

In practica judiciara au fost exprimate opinii :

- a) Se poate retine in concurs delapidarea cu evaziunea fiscala prev de art 9 lit c Legea 241/2005 atunci cand sunt prejudiciate si interesele creditorilor care nu-si mai pot incasa creantele din lipsa de active;
- b) Se poate retine numai infractiunea de evaziune fiscala prev de art 9 lit c daca interesele asociatilor/actionarilor societatii nu sunt prejudiciate;
- c) Insusirea de catre administrator a sumelor de bani sau a bunurilor din patrimoniul societatii este incadrata in infractiunea de gestiune frauduloasa deoarece, de regula, actiunea de insusire se axeaza pe operatiuni comerciale si pe acte administrative.

Deosebirea **intre art 9 alin 1 lit c Lega 241/2005 si art 241 alin1 lit b CP** consta in faptul ca infractiunea de bancruta frauduloasa nu este una de rezultat. Este suficienta pentru existenta infractiunii respective ca datoria fictiva sa fie inscrisa in evidentele contabile.

Infractiunea de folosire de acte falsificate (art 273 C.vamal) este o infractiune speciala fata de infractiunea de evaziune fiscala aplicandu-se astfel norma speciala.

4- Alterarea, distrugerea sau ascunderea de acte contabile (caz de evaziune prev de art 9 alin 1 lit d Legea 241/2005)

Aceasta modalitate de fraudarea a bugetului general consolidat al statului care consta in distrugerea, alterarea sau ascunderea de acte contabile, memorii ale aparatelor de taxat ori de marcat electronice fiscale sau de alte mijloace de stocare a datelor in scopul sustragerii de la indeplinirea obligatiilor fiscale se aseamana cu infractiunea de BANCUTA FRAUDULOASA .

Infractiunea prev de art 241 alin 1 CP se refera la fapta persoanei care falsifica, sustrage sau distruge evidentele debitorului sau ascunde o parte din activul averii acestuia.

Totusi, prin art 9 alin 1 lit d din Legea 241/2005 sunt incriminate **modalitati de sustragere de la efectuarea verificarilor financiare fiscale sau vamale.**

IN PRACTICA JUDICIARA nerespectarea obligatiei de a arhiva si de a pastra documentele justificative si de evidenta contabila reprezinta o forma de ascundere a actelor contabile.

Art 41 pct 2 lit b din Legea 82/1991 republicata stipuleaza ca aceasta fapta de nerespectarea reglementărilor emise de Ministerul Finanelor Publice, respectiv de instituțiile cu atribuții de reglementare în domeniul contabilității prevăzute la art.4 alin. (3), cu privire la: utilizarea și ținerea registrelor de contabilitate constituie CONTRAVENTIE **daca nu este savarsita cu intentia de a se sustrage de la indeplinirea obligatiilor fiscale.**

OUG 28/1999, actualizata, prin art 4 alin 9 instituie urmatoarea obligatie "Operatorii economici care utilizează aparate de marcat electronice fiscale definite la art. 3 alin. (1) și (2), la umplerea memoriei fiscale, atunci când aceasta trebuie înlocuită ca urmare a defectării, ori când nu mai poate fi folosită de către utilizatori din diverse motive, precum și în cazul în care aceștia își încetează activitatea, sunt obligați să asigure păstrarea și arhivarea memoriilor fiscale pentru o perioadă de 10 ani."

5- Executarea de evidente contabile duble (caz de evaziune prev de art 9 alin 1 lit e din Legea 241/2005)

Art 80 alin 5 si 6 C pr fiscala instituie obligatia utilizarii pentru activitatea desfasurata numai a documentelor primare si de evidenta contabila stabilite prin lege.

In practica judiciara s-a constatat ca exista evaziune fiscala in modalitatea prev de art 9 alin 1 lit e Legea 241/2005 atat in situatia in care exista o evidenta fiscala oficiala (registrul jurnal, jurnal pentru cumparaturi, registrul stocurilor, fise de magazine) care dubleaza evidenta neoficiala (caietul) cat si in situatia in care exista doar o evidenta neoficiala.(caietul)

In cazul defectarii aparatelor de marcat electronice fiscale operatorii economici utilizatori au obligatia sa inregistreze intr-un registru special, cu pagini numerotate, sigilat si stampilat de organul fiscal, toate operatiunile efectuate si sa emita facturi.

Nerespectarea acestei obligatii atrage aplicarea prevederilor art 9 alin 1 lit e Legea 241/2005

6- Sustragerea de la efectuarea verificarilor financiare, fiscale sau vamale (caz de evaziune prev de art 9 alin 1 lit f Legea 241/2005)

Situatii ivite in practica juridica:

- a) Nedecararea, declararea fictiva ori declararea inexacta cu privire la sediile principale .

Art. 280³ din Legea 31/1990 republicata prevede "Folosirea, cu știință, a actelor unei societăți radiate, în scopul producerii de consecințe juridice, constituie infracțiune și se pedepsește cu închisoare de la 3 luni la 3 ani sau cu amendă."

Declararea fictiva a sediul social in sensul disp art 9 alin 1 lit f Legea 241/2005 se refera atat la sediul fictiv care este inregistrat in baza unor acte false cat si la sediul formal pentru care exista acte reale dar la care reprezentantii agentului economic nu pot fi gasiti, avand ca urmare imediata impiedicarea a exercitarii controlului fiscal.

b) Nedecararea, declararea fictiva ori declararea inexacta cu privire la sedii secundare

"ART. 85 Codul de procedura fiscala : Declararea filialelor si sediilor secundare

(1) Contribuabilul/Plătitorul are obligatia de a declara organului fiscal central, în termen de 30 de zile, înfiintarea de sedii secundare.

(2) Contribuabilul/Plătitorul cu domiciliul fiscal în România are obligatia de a declara, în termen de 30 de zile, înfiintarea de filiale si sedii secundare în străinătate."

Nedecararea sediului secundar in scopul sustragerii de la indeplinirea obligatiilor fiscale atrage retinerea infractiunii de evaziunii fiscale prev de art 9 alin 1 lit f din Legea 241/2005.

7- Substituirea, degradarea sau instrainarea bunurilor sechestrate (caz de evaziune prev de art 9 lit g Legea 241/2005)

Conditia esentiala pentru existenta infractiunii respective o reprezinta aplicarea sechestrului.

In practica judiciara s-a retinut ca aceasta infractiune de evaziune fiscala se refera numai la bunurile sechestrate, nu si la sumele de bani poprite.

Sechestrul penal are ca obiect bunurile sechestrate in vederea garantarii repararii pagubei produse prin infractiune dar si bunurile supuse confiscarii speciale ori bunurile sechestrate pentru garantarea executarii pedepsei.