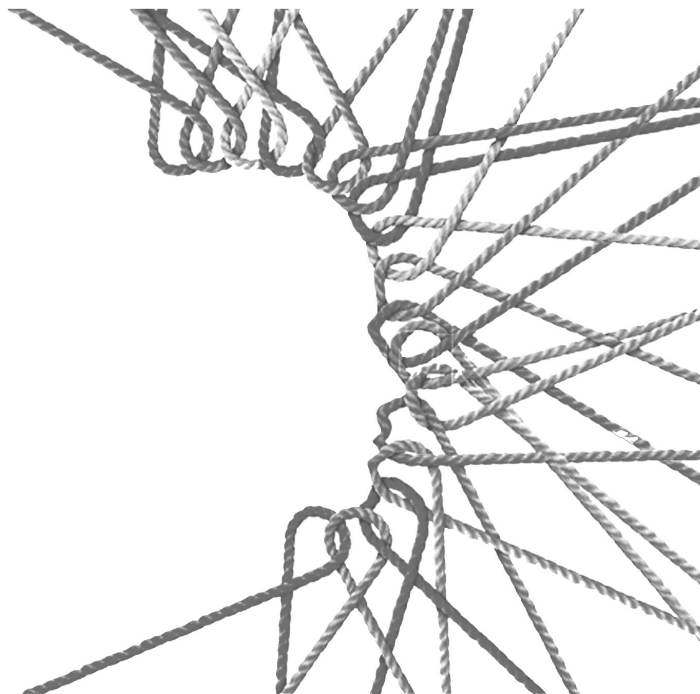


Infracțiunile de evaziune fiscală



prevăzute de art. 9 din Legea nr. 241/2005
pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale



Oana Bugnar-Coldea

Infracțiunile de evaziune fiscală

prevăzute de art. 9
din Legea nr. 241/2005
pentru prevenirea și combaterea
evaziunii fiscale

Universul Juridic
-2021-

Capitolul I

Aspecte introductive

Statul nu poate funcționa în lipsa resurselor financiare. Întrucât cea mai importantă sursă de finanțare constă în taxele, impozitele și contribuțiile datorate de cetățeni, această obligație este una fundamentală, potrivit art. 56 alin. (1) din Constituție, cetățenii având obligația să contribuie, prin impozite și prin taxe, la cheltuielile publice.

Cauzele neîndeplinirii acestei obligații fundamentale sunt diverse, de la cauze legislative, economice și politice la cauze de natură psihologică.

Cauzele legislative contribuie profund la întreținerea și chiar amplificarea fenomenului evazionist. Lipsa de previzibilitate și claritate a normelor fiscale nu este o problemă nou apărută, aceasta fiind adusă în discuție și de reputatul profesor N. Buzea. Acesta arăta că „Legile fiscale se cade să fie rațional sporite, coordonate între ele și redactate cu claritate, așa fel, ca voința și gândul legiuitorului să rezulte în mod neîndoielnic, dacă se poate, în mod evident, din însăși textul lor. Să nu se lase în sarcina agenților fiscali sau a contribuabililor, în foarte multe cazuri, fără o instrucție juridică, să descopere ei, în mod unilateral și în raport cu interesele lor contrarii, gândul și intenția legiuitorului, fiindcă o asemenea întreprindere de jurisconsult nu numai că poate depăși capacitatea juridică a agenților fiscali și a contribuabililor, dar este și periculoasă deoarece poate duce la subiectivism și arbitrar”¹.

Lipsa de coerență a sistemului legislativ, de claritate a normelor permite contribuabililor să interpreteze normele legale astfel încât să diminueze cât mai mult sarcina fiscală. Mai mult, lipsa de claritate a normei poate ulterior conduce la imposibilitatea sancționării acestora, chiar dacă se poate observa o conduită abuzivă din partea contribuabililor. În sens invers, o legislație ambiguă și neclară permite autorităților fiscale să adopte uneori conduite abuzive și arbitrare, ceea ce va conduce pe termen lung la o lipsă de încredere în organele statului, la rândul său o cauză a evaziunii fiscale, producându-se astfel un efect al bulgărelui de zăpadă dificil de „stăvilat”. Nu în ultimul rând, instabilitatea legislativă (iar domeniul fiscal este poate cel mai afectat din acest punct de vedere) reprezintă una dintre cauzele evaziunii fiscale. Pe de o parte, această instabilitate poate conduce la un sentiment de frustrare, la o lipsă de încredere în organul legislativ, care îi poate determina pe contribuabili să renunțe la îndeplinirea obligațiilor fiscale. Pe de altă parte, instabilitatea legislativă conduce la lipsa de coerență a sistemului legislativ, iar aceasta, așa cum am arătat, reprezintă una dintre cauzele evaziunii fiscale².

¹ N.T. Buzea, T.A. Păun, *Teoria generală a infracțiunii fiscale*, Institutul de Arte Grafice „Tipografia”, 1945, p. 22.

² În acest context, facem trimitere și la unul dintre principiile fundamentale de drept fiscal, cel al securității juridice. Așa cum în mod pertinent s-a arătat în doctrină, exigențele acestui principiu nu se limitează la interzicerea retroactivității legii, ci implică și „a) accesul la legislația aplicabilă și previzibilitatea acestei legislații (...); b) obligația administrației fiscale de a-și defini în mod clar exigențele și de a-și respecta angajamentele luate (...); c) dreptul la interpretarea unitară a legii”. A se vedea C.F. Costas, *Drept fiscal*, ed. a II-a revăzută și adăugită, Ed. Universul Juridic, București, 2019, pp. 52-53.

În opinia noastră, și birocrăția poate constitui o cauză a evaziunii fiscale, aceasta făcând parte tot din categoria cauzelor legislative. Nu de puține ori contribuabilii cinstiți, care doresc să achite corect și la timp sumele datorate statului, întâmpină o serie de dificultăți administrative care nu fac decât să crească nivelul de frustrare, de neîncredere în organele statului, finalmente aceștia putând fi determinați să aleagă varianta „mai simplă” – aceea de a evita plata taxelor și impozitelor datorate.

Cauzele economice sunt, la rândul lor, diverse, iar presiunea fiscală este cea mai „cuantificabilă” cauză a evaziunii fiscale. Un nivel mai ridicat al impozitării, coroborat cu celelalte cauze care generează evaziunea fiscală, va conduce inevitabil la amplificarea fenomenului. Coroborată cu ineficiența în descoperirea și sancționarea faptelor de evaziune fiscală, presiunea fiscală îl poate determina pe contribuabil să facă un calcul „cost – beneficii”, iar, în măsura în care cota de impozitare este ridicată și riscul de a fi descoperit și sancționat este redus, acesta va fi mai tentat să adopte o conduită antisocială. În același sens, s-a arătat că, atunci când un contribuabil cinstit observă în mod direct care sunt consecințele unor cote mai mari de impozitare asupra activităților sale economice și asupra veniturilor pe care le obține în final, comparativ cu situația economică a unui alt contribuabil, care este mult mai bună doar pentru că nu își plătește obligațiile față de bugetul de stat, iar autoritățile nu sunt în măsură să sancționeze acești contribuabili sau, dacă o fac, acest lucru se întâmplă cu mare întârziere, contribuabilul cinstit poate ajunge la concluzia că este mai „profitabil” din punct de vedere economic să aplice și el metoda evaziunii fiscale³.

De asemenea, în doctrină s-a arătat că „un mediu economic caracterizat prin recesiune determină o preocupare a agentului economic de a supraviețui, acesta fiind mai puțin interesat de respectarea legislației în domeniul fiscal sau de disponibilitățile financiare ale statului”⁴. În opinia unor autori, printre cauzele economice se numără și „facilitățile fiscale acordate nemotivat de către guverne (eșalonări, amânări, scutiri de la plata impozitelor și taxelor, a majorărilor și a penalităților aferente), alături de excesivitatea de neînțeles a sarcinii fiscale”, aceștia oferind drept exemplu facilitățile fiscale acordate uneori investitorilor străini care „cu capitaluri mai importante, cu o experiență mai vastă, au luptat vreme îndelungată de pe poziții de inegalitate cu agenții economici români”, iar „aceștia din urmă s-au văzut nevoiți să apeleze la metode de evitare a impunerii, împinși de însăși nevoia supraviețuirii pe piață”⁵.

Desigur că statul trebuie să încurajeze investițiile, atragerea companiilor străine fiind un mare deziderat, iar un regim fiscal avantajos constituie una dintre modalitățile de atingere a acestui scop. Totuși, trebuie găsit un fin echilibru, astfel încât „micii contribuabili” să nu fie dezavantajați.

În ceea ce privește facilitățile fiscale acordate nemotivat, mai relevante sunt însă cele de care au beneficiat de-a lungul timpului companiile cu capital de stat care au ajuns să acumuleze importante datorii la bugetul de stat, fără luarea unor măsuri eficiente. Potrivit

³ E.N. Aniței, *Efectele evaziunii fiscale*, Jurnalul de Studii Juridice nr. 5/2010, p. 310.

⁴ B. Virjan, *Infrațiunile de evaziune fiscală*, ed. 3, Ed. C.H. Beck, București, 2020, p. 33.

⁵ N.C. Aniței, R.E. Lazăr, *Evaziunea fiscală între legalitate și infrațiune*, Ed. Universul Juridic, București, 2016, pp. 44-45.

unui raport al Consiliului fiscal vizând performanța economico-financiară a companiilor de stat în anul 2018, „ponderea arieratelor companiilor de stat în totalul plăților restante la nivelul întregii economii este net superioară contribuției aduse de acestea la activitatea economică din România (...) fapt ce semnalează o problemă cronică privind arieratele companiilor din sectorul public”⁶. Potrivit raportului, în anul 2018 datoriile companiilor de stat se situau în jurul valorii de 20,9 mld. lei, 10,6 mld. lei reprezentând datoriile față de bugetul de stat, iar trendul nu pare să fie unul evident descendent⁷.

Cauzele politice pot fi, de asemenea, evidențiate ca fiind factori care contribuie la perpetuarea sau chiar amplificarea acestui fenomen. În acest sens, s-a arătat că presiunea fiscală „alături de caracterul efectiv al măsurilor luate de guverne, de modul în care factorii decizionali la nivel național gestionează problema corupției, stabilitatea politică și respectul instituțiilor statului față de lege, face parte din cauzele politice obișnuite ale evaziunii fiscale”⁸.

Observăm că autorii citați au adus în discuție și corupția, care, la rândul său, joacă un rol important în acest domeniu și trebuie menționată. Așa cum s-a arătat, „într-o economie cu un grad ridicat de corupție la nivelul funcționarilor publici, sancțiunile drastice sau penalitățile pentru evaziune nu pot să ducă decât la intensificarea corupției și menținerea la un nivel ridicat a fenomenului evaziunii fiscale”⁹. Există, altfel spus, o „coabitare” cât se poate de profitabilă atât pentru persoanele care se sustrag de la îndeplinirea obligațiilor fiscale, cât și pentru persoanele abilitate să descopere și să sancționeze acest tip de fapte. În aceste condiții, corupția, dacă nu este neapărat un factor declanșator, cu siguranță „întreține” fenomenul evaziunii fiscale.

Cauzele de natură psihologică sunt cât se poate de diverse. În primul rând, așa cum am arătat, este firesc ca orice persoană care realizează venituri să își dorească să păstreze pentru sine cât mai mult. Așa cum în mod corect s-a arătat în doctrină, „Oamenii vor fi întotdeauna tentați să pună interesul personal mai presus decât interesul general fiind, așadar, înclinați să perceapă taxele și impozitele ca pierderi și nu drept contribuții legitime la cheltuielile publice”¹⁰. Această înclinație a contribuabilului poate fi diminuată atunci când acesta înțelege rolul taxelor și impozitelor și simte că banii nu sunt „dați statului”, ci au rolul de a contribui la bunăstarea cetățenilor, inclusiv a lor înșiși.

După cum s-a arătat în doctrină, „rațiunea umană își pune problema moralității fiscalizării în general a veniturilor obținute corect, cinstit, din truda muncii, dar în special a unei fiscalizări excesive, coroborată cu o utilizare de către stat a veniturilor fiscale dovedită a fi în dese rânduri ineficientă”¹¹. De altfel, în acest context, trebuie adus în discuție și gradul de acceptare a puterii statale. Cu cât statul este privit mai mult ca fiind o

⁶ http://www.consiliulfiscal.ro/SOE%202018_final.pdf.

⁷ Exemplificativ, datoriile față de bugetul de stat erau de aproximativ: 7,2 mld. lei în anul 2008, 14 mld. lei în anul 2011, 10,2 mld. lei în anul 2014, 10,1 mld. lei în anul 2015, 12,1 mld. lei în anul 2016 și 10,6 mld. lei în anul 2017, valoare menținută în anul 2018.

⁸ N.C. Aniței, R.E. Lazăr, *op. cit.*, p. 47.

⁹ B. Virjan, *op. cit.*, p. 32.

¹⁰ A.P. Stanciu, A.J. Guță, *Tax evasion between legality and illegality*, Annals of the University of Petroșani. Economics, vol. III, 2008, p. 225.

¹¹ N. Hoanță, *Evaziunea fiscală*, ed. a II-a revizuită și adăugită, Ed. C.H. Beck, București, 2010, p. 174.

autoritate care urmărește să limiteze veniturile obținute ca urmare a muncii și mai puțin ca având rolul de a se ocupa de bunăstarea cetățenilor, cu atât înclinația spre evaziune fiscală va fi mai mare.

Trebuie menționat în acest context și faptul că un nivel ridicat al evaziunii fiscale poate conduce și la apariția unui sentiment de inechitate socială, mai ales dacă nivelul de trai este unul scăzut¹², la aceasta „adăugându-se și împrejurarea că unele persoane au acumulat averi fabuloase prin mijloace necinstite, creând astfel persoanelor cinstite o stare de disconfort social”¹³.

Insuficiența educației fiscale și civice a contribuabililor este o altă cauză a evaziunii fiscale. După cum s-a arătat, „Educația fiscală trebuie începută din școala primară, subliniind importanța unui comportament corect de plată a impozitelor și taxelor”¹⁴ în contextul în care gradul de rezistență la impozite este invers proporțional cu gradul de consimțire la impozit, iar acesta din urmă este dependent și de educația fiscală a contribuabilului.

Organele fiscale ar trebui să aibă, la rândul lor, o contribuție în acest domeniu. Autorii citați în mod corect au observat că de multe ori acestea sunt în mod greșit orientate spre sancționare, și nu spre prevenirea fenomenului. Din nefericire, în practică, de multe ori sunt ignorate dispozițiile art. 7 C. pr. fisc. privitoare la rolul activ și alte reguli de conduită pentru organul fiscal. Potrivit alin. (2), „Organul fiscal are obligația să examineze starea de fapt în mod obiectiv și în limitele stabilite de lege, precum și să *îndrume contribuabilul/plătitorul* în aplicarea prevederilor legislației fiscale, în îndeplinirea obligațiilor și exercitarea drepturilor sale, ca urmare a solicitării contribuabilului/plătitorului sau din inițiativa organului fiscal, după caz” (s.n.).

Nu în ultimul rând, printre cauzele evaziunii fiscale, în doctrină au fost enumerate și cele de ordin administrativ, precum lipsa de personal – numeric, dar și calitativ –, lipsa de mijloace tehnice necesare realizării atribuțiilor, incompetența profesională a funcționarilor, repartizarea necorespunzătoare a resurselor materiale și umane sau alegerea greșită a obiectivelor sau priorităților¹⁵.

În ceea ce privește efectele generate de acest fenomen, în mod evident, cel direct constă în diminuarea veniturilor statului, ajungându-se la un buget care nu mai poate să acopere costurile necesare asigurării funcțiilor sale de bază¹⁶. Efectul indirect constă în faptul că, neavând suficiente resurse financiare, administrația publică centrală va majora cotele de impozitare, mărindu-se astfel presiunea fiscală. Se ajunge în acest fel la un cerc vicios în care presiunea fiscală determină tot mai mulți contribuabili să apeleze la metode evazioniste care conduc la diminuarea veniturilor statului, fapt ce determină majorarea cotelor de impozitare. Pe lângă aceste efecte evidente, evaziunea fiscală generează și alte efecte economice, sociale și politice.

¹² În același sens, a se vedea E.N. Aniței, *op. cit.*, p. 311.

¹³ B. Virjan, *op. cit.*, p. 33.

¹⁴ N.C. Aniței, R.E. Lazăr, *op. cit.*, p. 47.

¹⁵ B. Virjan, *op. cit.*, pp. 34-35. În același sens, a se vedea M. Pantea, O. Șanta, *Factorii generatori ai fenomenului evazionist și efectele acestuia*, Revista de investigare a criminalității, Anul IV, nr. 1/2013, p. 246.

¹⁶ E.N. Aniței, *op. cit.*, p. 303.

Efectul economic are multiple ramificații. Pe de o parte, prin diminuarea sumelor colectate „este afectat echilibrul bugetar prin generarea de deficite și de costuri suplimentare aferente împrumuturilor publice”¹⁷. În același timp, este afectată concurența pe piața liberă, ceea ce conduce la consecințe negative în formarea prețurilor, scăzând astfel nivelul de trai. Nu în ultimul rând, în contextul în care unii contribuabili sunt onești, iar alții, dimpotrivă, adoptă comportamente evazioniste, între aceștia, în contextul unei presiuni fiscale ridicate, vor apărea discrepanțe majore în plan economic, cei dintâi ajungând de multe ori să întâmpine dificultăți în a-și continua activitatea¹⁸.

Se produce și în acest caz un cerc vicios. Pentru a stimula investițiile și activitățile economice, în contextul unei fiscalități ridicate, statul trebuie să fie în măsură să poată acorda beneficii, scutiri, reduceri etc., mai ales în cazul contribuabililor care întâmpină dificultăți. Dacă nu dețin resursele necesare, acordarea acestora devine mai dificilă. Dispariția de pe piață a unor contribuabili, din cauza faptului că nu își mai pot continua activitatea în contextul dat, conduce la scăderea veniturilor statului.

De asemenea, în doctrină s-a arătat în mod pertinent că evaziunea fiscală conduce la amplificarea fenomenului inflaționist, în condițiile în care apar în piață importante fonduri bănești (ca urmare a neachitării obligațiilor fiscale) fără corespondență într-un volum de muncă, fapt ce conduce la scăderea puterii de cumpărare a leului, și tot evaziunea fiscală poate genera deprecierea monedei naționale în raport cu valorile străine¹⁹.

Efectele sociale se resimt mai ales la nivelul persoanelor defavorizate care nu pot beneficia de resurse financiare suficiente pentru a le fi asigurat un nivel de trai decent, ceea ce poate conduce inclusiv la creșterea infracționalității. Din aceeași categorie a efectelor sociale face parte și imposibilitatea finanțării suficiente a sistemului medical, a celui de învățământ, a infrastructurii etc. Slaba finanțare a acestora încurajează, la rândul ei, fenomenul migraționist, ceea ce conduce la scăderea numărului de contribuabili, îmbătrânirea populației, balanța venituri – cheltuieli fiind din nou înclinată înspre cunțul mai mare al acestora din urmă.

Efectul politic se transpune în neîncrederea cetățenilor în puterea politică în contextul incapacității acesteia de a diminua fenomenul evazionist și al efectelor la care am făcut referire *supra*, resimțite la nivelul întregii societăți. Neîncrederea în această putere, la rândul ei, se poate reflecta în evoluția sistemului politic.

Nu în ultimul rând, în doctrină, a fost evidențiat un efect interesant, chiar dacă mai mult prin „ricșeu”, al evaziunii fiscale care credem că merită menționat, respectiv cel al scăderii moralității cetățenilor. În acest sens, s-a arătat că „evaziunea fiscală fiind deseori asociată cu acte și fapte de corupție, societatea poate înregistra o scădere și mai mare a moralității cetățenilor săi”²⁰.

¹⁷ M.C. Spineanu, *Evaziunea fiscală în România – tendințe și efecte*, Ecostudent – Revistă de cercetare științifică a studenților economiști nr. 2/2013, p. 20.

¹⁸ E.N. Aniței, *op. cit.*, p. 306.

¹⁹ M.Șt. Minea, C.F. Costas, D.M. Ionescu, *Legea evaziunii fiscale. Comentarii și explicații*, Ed. C.H. Beck, București, 2006, p. 17.

²⁰ N. Hoanță, *op. cit.*, p. 176.

I. Evoluția reglementărilor privitoare la evaziunea fiscală

Evaziunea fiscală este indisolubil legată de un sistem fiscal, fără taxe și impozite reglementate aceasta neputând exista. Prin Regulamentele Organice din 1831 și 1832 s-a pus baza sistemului fiscal, „acestea statuând ca principii ale fiscalității egalitatea tuturor în fața impozitelor, s-a prevăzut ca impozitul să fie determinat, și nu arbitrar, cum se întâmpla până atunci, să fie plătit la anumite scadențe cunoscute, iar suma de plată să fie, de asemenea, cunoscută contribuabilului”²¹. De asemenea, au fost fixate cheltuielile statului pe fiecare an, s-a introdus ordinea în finanțe în locul anarhiei precedente, au fost fixate sumele de bani datorate de cetățeni și s-au pus, „la baza sistemului fiscal incipient, principii ale fiscalității valabile și astăzi”²².

Ulterior, în anul 1877 a fost adoptată prima lege de urmărire a realizării veniturilor publice ale statului, județelor și comunelor, a administrațiilor și stabilimentelor publice și de binefacere. În cuprinsul acestei legi se prevedea urmărirea contribuabilului ce nu-și îndeplinea datoria până la a 15-a zi din luna a doua a fiecărui trimestru la percepție²³. În cuprinsul aceleiași legi erau enumerate și privilegiile și scutițiile.

Au urmat două reforme fiscale, prima dintre ele în anul 1921. Legea nr. 3263/1921 asupra contribuțiilor directe²⁴ se baza pe un sistem declarativ, impunerea fiind stabilită în baza declarațiilor contribuabililor. Sancțiunile prevăzute de lege erau în principal pecuniare; potrivit art. 88 din lege, „Lipsa de declarațiune, sau de lămuriri complimentare, precum și darea de lămuriri echivalente cu un refuz de a răspunde, are ca consecință taxarea din oficiu”, iar „La taxarea din oficiu impozitul va fi sporit cu 50%, iar în cazul când din cauza ei o parte din venit a scăpat de impunere, impozitul aferent ei va fi îndoit”.

Pe lângă acest tip de sancțiune, al majorării impozitului datorat, legea prevedea pentru anumite situații și pedeapsa amenzii care putea fi cumulată cu pedeapsa închisorii de până la 6 luni. Astfel, în cazul comercianților și industriașilor care nu respectau obligațiile privitoare la ținerea registrelor comerciale, se putea aplica o amendă de până la 5.000 lei în cazul în care aceștia aveau venituri mai mari de 3.000 lei, respectiv o amendă de la 5.000 la 50.000 lei, care putea fi cumulată cu pedeapsa închisorii de până la 6 luni, în cazul în care aceștia aveau un venit brut anual mai mare de 100.000 lei.

Legea prevedea expres faptul că amenzile prevăzute de lege au caracter penal, astfel încât, în caz de insolvabilitate a inculpatului, deveneau aplicabile dispozițiile art. 28 C. pen.²⁵ privitoare la înlocuirea pedepsei amenzii cu închisoarea.

De asemenea, potrivit art. 88 din lege, în cazul necomunicării către organele fiscale, în termenele prevăzute de lege, a registrelor și a conturilor ajutoare solicitate de acestea se aplica o amendă civilă de la 200 la 1.000 lei/zi de întârziere.

²¹ C. Balaban, *Evaziunea fiscală. Aspecte controversate de teorie și practică judiciară*, Ed. Rosetti, București, 2003, p. 11.

²² B. Virjan, *op. cit.*, p. 37.

²³ C. Voicu, A. Boroi, F. Sandu, I. Molnar, *Drept penal al afacerilor*, Ed. Rosetti, București, 2002, p. 124; C. Balaban, *op. cit.*, p. 11; B. Virjan, *op. cit.*, p. 37.

²⁴ <https://lege5.ro/Gratuît/hez1qnrq/legea-nr-3623-1921-asupra-contributiunilor-directe>.

²⁵ Codul penal din 1864, republicat în M. Of. nr. 185 din 22 octombrie 1912.

Prin intrarea în vigoare a Legii nr. 661/1923 asupra contribuțiilor directe²⁶, sancțiunile aplicabile pentru nerespectarea dispozițiilor prevăzute de lege au fost grupate în cadrul aceluiași titlu și în unele cazuri atenuate.

Exemplificativ, dacă, potrivit Legii nr. 3263/1921, nerespectarea obligațiilor privitoare la ținerea registrelor comerciale se sancționează cu o amendă care putea să ajungă până la 50.000 lei cu posibilitatea aplicării concomitente, în cazul în care venitul brut anual depășea 100.000 lei, a pedepsei închisorii de până la 6 luni, sancțiunea prevăzută de Legea nr. 661/1923 pentru comiterea aceleiași fapte constă în posibilitatea aplicării unei amenzi egale cu impozitul datorat. În plus, amenda nu se aplica micilor meseriași și micilor comercianți.

De asemenea, în cazul necomunicării către fisc, în termenele prevăzute de lege, a registrelor sau a conturilor ajutoare, minimul special al amenzii a fost diminuat de la 200 lei/zi de întârziere la 50 lei, maximul de 1.000 lei fiind menținut.

Din punct de vedere fiscal, prin Legea nr. 661/1923 s-a desființat impunerea minimală²⁷, noul sistem de impozite bazându-se pe ideea impunerii veniturilor reale realizate de persoanele fizice sau morale²⁸.

În cuprinsul Legii nr. 88/1933 pentru unificarea contribuțiilor directe și pentru înființarea impozitului pe venitul global²⁹ se folosește noțiunea de „evaziune fiscală”, Capitolul IV din lege fiind intitulat „Măsuri contra evaziunii fiscale și sancțiuni”, iar faptele ilicite sunt de această dată clasificate în contravenții simple și calificate. Preferința pentru aplicarea unor sancțiuni pecuniare, de cele mai multe ori stabilite în funcție de quantumul prejudiciului cauzat, se regăsește și în cuprinsul acestei legi.

Exemplificativ, neprezentarea declarației de impunere în termen sau depunerea de declarații incomplete în ceea ce privește datele necesare impunerii constituie, potrivit art. 105 din lege, contravenție simplă și se sancționează cu amenda egală cu un sfert din impozitul cuvenit.

Quantumul amenzii aplicabile poate ajunge, potrivit legii, până la de patru ori valoarea impozitului sustras³⁰ sau de trei ori valoarea impozitului care ar fi fost datorat dacă impunerea s-ar fi făcut prin raportare la veniturile reale obținute. De exemplu, potrivit art. 107 lit. a) din lege, „Firmele individuale, asociațiile și societățile de orice fel, afară de cele pe acțiuni, care în scopul de a ascunde fiscalului adevărata situație se vor dovedi a avea două rânduri de registre sau două rânduri de bilanțuri, din care ultimul necomunicat fiscalului, sau vor uza de acte false, sunt pasibili de o amendă egală cu impozitul la întreitul venitului ce s-ar fi constatat dacă impunerea s-ar fi făcut la venitul real”.

²⁶ <https://lege5.ro/Gratuit/heztqnrq/legea-nr-3623-1921-asupra-contributiunilor-directe>.

²⁷ C. Voicu, A. Boroi, F. Sandu, I. Molnar, *op. cit.*, p. 124; B. Virjan, *op. cit.*, p. 38.

²⁸ C. Balaban, *op. cit.*, p. 12.

²⁹ <https://lege5.ro/Gratuit/g42tanju/legea-nr-88-1933-pentru-unificarea-contributiunilor-directe-si-pentru-infiintarea-impozitului-pe-venitul-global>.

³⁰ Potrivit art. 106 din lege, „Contribuabilii care nu vor declara totalitatea veniturilor lor, sau acei care vor ascunde un venit în total sau în parte, precum și acei care vor trece în registrele lor comerciale, alte cifre decât cele reale, prin neînregistrarea tuturor operațiunilor, nejustificarea cu acte a înregistrărilor, prin virarea la conturi personale a unor părți din beneficii, prin neinventarierea stocului real de mărfuri, și alte asemenea manopere, care împiedică constatarea adevăratului venit impozabil, vor fi supuși la o amendă egală cu împătritul impozitului la diferența venitului astfel sustras și constatat în conformitate cu dispozițiile legii de față”.

Nu doar că această lege recunoaște conceptul de „evaziune fiscală”, dar în cuprinsul acesteia se regăsesc incriminate și fapte de corupție conexe celor cu caracter fiscal. Astfel, potrivit art. 110 din lege, „Contribuabili care vor încerca sau vor isbuti să-și micșoreze venitul impozabil sau să se sustragă de la obligațiunile derivând din prezenta lege, prin mijloace de corupțiune întrebuințate față de agenții fiscoșului, vor fi traduși pe baza cererii Ministerului de Finanțe, în fața tribunalelor pentru a li se aplica închisoarea corecțională de la 6 luni la un an”. Corelativ, potrivit art. 114 din lege, „Funcționarii fiscoșului care în înțelegere cu contribuabilii se vor fi dovedit a fi dat relațiuni false, a fi făcut acte nesincere sau a fi căutat să se folosească de situațiunea lor pentru a obține avantaje de orice fel din partea contribuabililor, prin derogare de la dispozițiunile legii pentru statutul funcționarilor publici, vor fi destituiți și deferiți justiției, urmând a li se aplica art. 123, 124, 144 și 322 din codul penal, extinse pentru aceste infracțiuni contra țării întregi”³¹.

Un adevărat Cod al evaziunii fiscale³², această lege a fost urmată de Legea nr. 344/1947. Instaurarea regimului comunist în România a dus însă „la dispariția economiei de piață, întreaga activitate economică intrând sub controlul strict al statului. În aceste condiții, posibilitățile concrete de sustragere de la plata obligațiilor bugetare erau mult mai reduse”³³.

³¹ Potrivit art. 123 din Codul penal din 1864, republicat, în vigoare la acea vreme, „Se va pedepsi cu închisoare dela 3-5 ani, cu interdicțiune pe timp mărginit și cu amenda de la 50 lei în sus, orice funcționar sau ofițer public, care în exercițiul funcțiunei sale, va fi comis o plăsmuire, fie prin semnături false, fie prin alterațiune de acte, de scriituri sau de semnături, fie prin arătare de alte persoane, decât cele adevărate, fie prin scriituri făcute sau intercalate pe registre sau alte acte publice după confecțiunea sau încheierea actelor. Dacă prejudiciul rezultând din una din plăsmuirile mai sus indicate trece de 2000 lei, se va putea îndoi maximul închisorei”.

Potrivit art. 124 din același act normativ, „Se va pedepsi asemenea cu închisoare dela 3-5 ani, cu interdicțiune pe timp mărginit și cu amenda de la 50 lei în sus, orice funcționar sau ofițer public care, alcătuiind (redactând) acte scrise privitoare la funcțiunea lui, va fi denaturat cu viclenie substanța sau circumstanțele lor, fie scriiind convențiuni altele decât cele ce i s-au însemnat sau indicat de părți, fie constatând ca adevărate fapte mincinoase, sau ca mărturisite fapte nemărturisite. Dacă prejudiciul rezultând din actul falsificat trece de 2000 lei, se va putea îndoi maximul închisorei”.

În cuprinsul art. 144 era incriminată infracțiunea de luare de mită. Potrivit acestui articol, „Orice funcționar de ramul administrativ sau judecătoreșc, orice agent sau însărcinat al unei administrațiuni publice, care va fi primit sau va fi pretins daruri sau prezenturi, sau care va fi acceptat promisiuni de asemenea lucruri, spre a face sau spre a nu face un act privitor la funcțiunea sa, fie și drept, dar pentru care n'ar fi determinată de lege o plată, se va pedepsi cu închisoare de la doi până la trei ani și cu amenda îndoită a valorii lucrurilor primite sau făgăduite, fără ca această amendă să poată fi mai mică de 200 lei, iar banii sau darurile ori valoarea lor, se vor lua pe seama ospiciilor sau caselor de binefacere ale localității unde s-a comis mituirea. Ei nu vor mai putea ocupa funcțiune publică și vor pierde dreptul la pensie”.

Finalmente, potrivit art. 322, „Oricare va specula asupra trebuințelor, slăbiciunilor sau patimilor unui minor, ca să-l facă să subscrie spre a sa pagubă obligațiuni, chitanțe, sau vr'un înscris de răfuire pentru împrumutare de bani ori de lucruri mișcătoare, ori de înscrișuri comerciale, sau de orice alte înscrișuri îndatoritoare, sub oricare formă se va fi făcut asemenea tocmeală, se va pedepsi cu închisoare de la două luni până la doi ani și cu amenda care nu va putea trece peste a patra parte a sumei ori a prețului lucrului ce va urma a se întoarce înapoi vătămatului, nici să fie mai mică de 50 lei”.

³² C. Voicu, A. Boroș, F. Sandu, I. Molnar, *op. cit.*, p. 124; C. Balaban, *op. cit.*, p. 12.

³³ B. Vîrjan, *op. cit.*, p. 40.