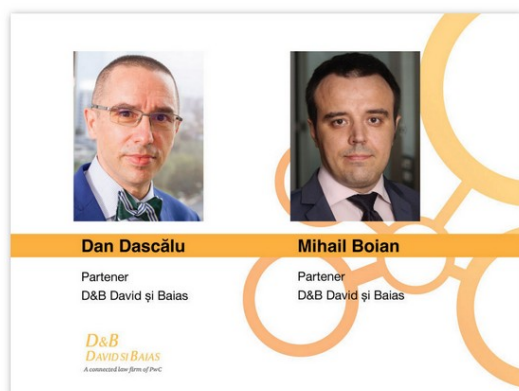


## Din doi în doi ani, la final de decembrie, nereținerea la sursa revine pe radarul Legii evaziunii fiscale



**În aceste zile de final al anului 2023, Parlamentul României a adoptat cu maxima celeritate un nou proiect de lege de modificare a Legii evaziunii fiscale (nr. PL-x nr. 805/2023). De la început trebuie să subliniem că dezideratele sub care a fost promovat acest proiect - prevenirea și combaterea fenomenului evaziunii fiscale (atât de extins la noi și generator de prejudicii semnificative pentru societate) - sunt fără îndoială valide și extrem de actuale, astfel încât le susținem în mod categoric și fără niciun fel de rezerve.**

Atmosfera s-a încins - nu doar la nivel politic, ci și în media - în jurul eternei probleme a societății române: soluțiile practice pentru recuperarea prejudiciului aferent infracțiunilor de evaziune fiscală, i.e. stimularea celor vizați de procedurile penale să achite sumele datorate și eventuale sume suplimentare în schimbul atenuării tratamentului penal în cazul prejudiciilor de până la 1 milion lei. Fără dorința de a minimiza în vreun fel importanța dezbaterii asupra acestui subiect, nu putem să nu observăm că sunt multe alte chestiuni de maximă importanță, ce nu s-au bucurat, din păcate, de niciun fel de atenție, astfel încât credem că este necesar și util să le prezentăm sumar în continuare dintr-o perspectivă pur tehnică și fără a ne concentra atenția pe aspectele de oportunitate asupra cărora factorul politic este fără îndoială chemat să decida.

*1. Nereținerea la sursa a impozitelor nu poate fi incriminată ca infracțiune într-o societate democratică, ci implică esențialmente doar o dispută fiscală*

Un prim aspect supus analizei noastre vizează amendamentul legat de incriminarea faptei de nereținere la sursa a impozitelor/contribuțiilor enumerate în anexa la lege, fără ca în expunerea de motive să se precizeze în vreun fel care au fost motivele pentru care legiuitorul a ales să readucă în discuție și să adopte incriminarea acestei fapte "peste noapte".

Ne aflăm, astfel, în același film de acum 4 ani, apoi, 2 ani (despre care am mai scris, în mod repetat, cu acele ocazii), în care proiectele de acte normative succesive de incriminarea faptei de nereținere la sursa au fost avansate la final de an și în regim de urgență. Dacă de fiecare dată, până în prezent, poziționarea, argumentele juridice și îngrijorările mediului de afaceri exprimate în procedura transparenței legislative s-au făcut în cele din urmă auzite, inițiativele legislative fiind abandonate, persistența în repunerea acestui subiect pe agenda legiuitorului se pare că a reușit. Din păcate, nici Proiectul de lege și nici expunerea de motive nu arată, în concret, care sunt împrejurările și argumentele care au condus la o asemenea soluție legislativă care are un impact deosebit de grav asupra companiilor.

Dincolo de lipsa oricarui dialog și transparență în procesul legislativ, rămâne desigur problematica de ordin substanțial pe care o comportă aceasta măsură - i.e. incriminarea unei fapte care nu reprezintă altceva decât o disputa fiscală între platitori și organelor fiscale. Reamintim ca decizia de a reține sau nu o anumită obligație fiscală reprezintă doar o chestiune fiscală ce ține de interpretarea și aplicarea legislației fiscale de către platitor, aceasta cu atât mai mult cu cât este de notorietate deja maniera neclară și defectuoasă de edictare a normelor juridice în România.

Simpla existența a unui diferend dintre cei chemați să rețină la sursă și organele fiscale (ce uneori poate să fie rezultatul unei greșeli a platitorului în aplicarea unei legi fiscale) în privința existenței unei obligații de reținere trebuie tranșată de instanțele civile de contencios administrativ fiscal, iar în niciun caz de cele penale, astfel încât sancțiunea aplicării greșite a legii trebuie să conducă exclusiv la atragerea răspunderii fiscale, iar nicidecum a celei penale.

Se ajunge, pe logica textului aprobat de Parlament, să fie sancționată cu evaziune fiscală inclusiv culpa contribuabilului de a nu reține o anumită obligație fiscală, iar nu numai fapta comisa cu intenția directă a acestuia de a se sustrage de la plata obligațiilor fiscale - ceea ce contravine în mod flagrant regimului juridic al faptei de evaziune fiscală, astfel cum acesta rezultă din economia prevederilor Legii evaziunii fiscale.

Nu ne rămâne decât să reiterăm că într-un stat de drept, cu valori democratice și europene, o disputa fiscală dintre o companie și organele fiscale nu poate constitui o infracțiune de evaziune fiscală. O asemenea incriminare poate fi finalmente percepută ca o intimidare de către platitorii chemați de lege de a reține impozitele la sursă pe care le datorează contribuabilii, chiar și atunci când nu este clar dacă aceste sume sunt datorate sau nu, față de amenințarea iminentă a aplicării legii penale. Este astfel anihilat în totalitate principiul elementar inclus în art. 13 Cod procedura fiscală, potrivit căruia orice dispoziție neclară se interpretează în favoarea contribuabililor, iar nu a organelor fiscale.

## *2. Proiectul nu ține cont de regula separării procedurii fiscale de cea penală ce a fost consacrată de Codul de procedura fiscală după multiple deficiențe și abuzuri în practică*

Un al doilea aspect deosebit de problematic al Proiectului de lege îl reprezintă necorelarea sa cu prevederile Codului de procedura fiscală, ce determină imposibilitatea punerii în aplicare a acestuia. Astfel, potrivit pct. 7 din Proiectul de lege, dacă în 30 de zile de la finalizarea controlului fiscal prin care a fost individualizat prejudiciul de până la 1.000.000 euro, majorat cu 15% (plus obligațiile fiscale accesorii) este acoperit integral prin plată, fapta nu se pedepsește, iar organele fiscale nu sesizează organele de urmărire penală.

Or, pe de o parte, conform Codului de procedura fiscală, dacă pe parcursul inspecției fiscale au fost identificate asemenea indicii, organele fiscale întocmesc un proces-verbal, iar acțiunea de control încetează fără a mai emisa decizia de impunere, deci, fără a mai fi individualizat prejudiciul la care face referire textul amendamentului. Drept urmare, în situația în care există indicii cu privire la săvârșirea unei infracțiuni, organele fiscale sunt obligate să înceteze orice acțiune de control, iar nu să o finalizeze și să calculeze prejudiciul, aplicarea textului legal din Proiect fiind posibilă doar cu încălcarea Codului de procedura fiscală.

Pe de altă parte, dincolo de inadvertența clară (mai sus descrisă) între legislația procedurală fiscală și textul amendamentului, este credem evident că lăsarea la aprecierea discreționară a organelor fiscale a faptului constatării unor indicii de infracțiuni, apoi a calificării unor obligații fiscale drept prejudicii și, finalmente, a deciziei de a sesiza organele de urmărire penală, excedează flagrant atribuțiilor de administrare fiscală ale unei echipe de inspecții fiscale. Se deschide astfel perspectiva arbitrarului în aplicarea legislației fiscale și a celei penale de către autoritățile fiscale care nu dețin asemenea competențe

legale. Simplu spus, se redeschide posibilitatea reluării practicii regretabile din trecut de penalizare a disputelor fiscale, cu mențiunea ca, de aceasta data, contribuabilii ar putea accepta, sub amenințarea unei sesizări penale, să plătească prejudiciul (înțelese ca obligații fiscale) pentru simple indicii neverificate cu privire la săvârșirea unor infracțiuni de evaziune fiscală, ceea ce este inacceptabil într-un stat de drept.

În realitate, atât organele fiscale, cât și organele penale dețin instrumente clare prevăzute de legislația în vigoare care să le permită să urmărească penal faptele de evaziune fiscală, fără ca în acest proces să fie implicați contribuabilii care au dispute fiscale cu organele fiscale. Acestea trebuie să rămână în sfera legislației și jurisdicției civile, iar nicidecum a celei penale, conform regulii instituite de Codul de procedura fiscală pentru a pune capăt și preveni eventualele abuzuri.

### *3. Alte texte legale neclare sau contrare principiilor generale de drept*

Un al treilea aspect extrem de discutabil al Proiectului de lege în vizează lipsa totală de claritate a textului de incriminare introdus de pct. 6 (i.e. art. 9 ind. 3) pentru a sancționa fapta de evaziune fiscală legată de operațiunile de creditare efectuate de persoanele fizice. Se face, astfel, referire la operațiuni de creditare (nedefinite în vreun fel) cu scopul de a efectua plăți cu sume ce provin din acte de evaziune fiscală. Textul legal este unul evident contradictoriu și neclar întrucât, în timp ce vizează creditarea unor companii de către persoane fizice, se precizează și că scopul acestei creditări este efectuarea unor plăți cu sume rezultate din omisiuni la evitențierii unor operațiuni comerciale/venituri realizate, fără a se arăta în concret cine ar fi persoanele care au efectuat aceste omisiuni. Or, dacă sumele cu care este creditată o companie sunt rezultatul unor infracțiuni, utilizarea acestora nu poate avea ca scop plata sumelor rezultate din acele infracțiuni, întrucât acest scop a fost atins la momentul dobândirii acestor sume de către persoanele fizice, iar nu la momentul reintroducerii acestora într-o companie.

Astfel, deși putem intui dezideratul urmărit de legiuitor din expunerea de motive - i.e. sancționarea faptelor de evaziune fiscală prin acordarea unor împrumuturi fictive către companii de către persoane fizice cu bani rezultate din fapte de evaziune fiscală - apreciem că textul aprobat este unul confuz, neclar și este apt de a genera dificultăți în interpretarea și aplicarea lui atât de către companii și persoane fizice, cât și de organele de urmărire penală. Este în mod evident un text legislativ care nu corespunde exigențelor statului de drept, nefiind respectat art. 1 alin. 5 din Constituție relevant în edictarea legilor în general, ca să nu mai vorbim de semnificația ce îi trebuie dată acestuia când în discuție este o reglementare de tip penal.

Un ultim aspect care denotă, din perspectiva substanțială, gravele curențe ale Proiectului de lege îl reprezintă pct. 8, conform căruia termenul de prescripție al răspunderii penale începe să curgă de la data sesizării organului fiscal sau a organului de urmărire penală. Acest text contravine noțiunilor elementare de drept care caracterizează instituția prescripției în general, atât cea civilă (inclusiv, fiscală), cât și cea din materie penală în special, având în vedere că în orice ramură de drept curgerea prescripției este determinată de elementele faptului generator al răspunderii (e.g. săvârșirea faptei, împlinirea majoratului etc; nașterea dreptului; nașterea obligației fiscale etc.), iar în niciun caz de elemente ce depind de acțiunea sau inacțiunea persoanelor sau a organelor statului, precum existența unei sesizări.

O asemenea prevedere conduce, practic, la instituirea unui termen de prescripție pe criterii aleatorii și neclare, care contravine atât principiilor de bază care caracterizează răspunderea penală, precum sunt principiul celerității și al prescripibilității răspunderii penale și care impun ca momentul tragerii la răspundere să fie cât mai apropiat de săvârșirea infracțiunii, cât și prevederilor art. 6 din Convenția Europeană a Drepturilor Omului care statuează regula derulării unui proces echitabil și într-un termen rezonabil. Stabilirea împlinirii prescripției răspunderii penale în funcție de momentul sesizării, în limita a 10 ani de la săvârșirea faptei (ce devine termenul standard în acest domeniu, în lipsa unei asemenea sesizări), generează o incertitudine cu privire la momentul începerii curgerii prescripției prin raportare la circumstanțe care nu țin de conduita subiectului activ al infracțiunii, începutul prescripției răspunderii penale fiind în fapt prelungit în mod nejustificat și contrar principiilor mai sus menționate.

#### *4. Un an nou cu perspective sumbre?*

Rezulta din cele de mai sus ca forma actuala a Proiectului de lege nu reprezinta decât o reluare cu succes a unor deficiențe legislative (dovedite ca atare în trecut și) abandonate, dar și o ușa deschisa spre practici abuzive mai vechi, care între timp fusesera remediate, în contextul în care cadrul normativ și practica autoritaților fiscale actuala, cu toate bunele și relele inerente, intrasera într-un fagaș fiscal de normalitate care avea o cale separata de latura penala. Aceasta separație esențiala într-un stat de drept se pare ca va fi din nou perturbata de intervenții legislative efectuate "peste noapte" și fara nicio dezbatere publica. În plus, credem ca trebuie analizate serios și înlaturate deficiențele majore de ordin tehnic în definirea infracțiunii de creditare sau cele referitoare la începutul prescripției penale, având în vedere consecințele nefaste pe care le pot produce..

Ramâne desigur de vazut daca în zilele ce vor veni argumentele de ordin tehnic, administrative și legislative care denota necesitatea abandonarii imediate a acestei inițiative legislative vor fi auzite și analizate la Palatul Cotroceni sau Curtea Constituționala, iar Proiectul de lege va fi retransmis catre Parlamentul României, pentru a fi dezbaturat în mod corespunzator și în linie cu exigențele democratice trebuie sa caracterizeze societatea româneasca. În spiritul finalului de an, privim cu optimism spre viitor și avem credința ca aceste deziderate vor fi îndeplinite, iar perspectivele noului an pentru contribuabili (în sensul larg al noțiunii) vor fi unele pozitive, astfel încât intervențiile legiuitorului sa fie orientate cu precadere spre zonele problematice ale economie, fara a fi afectata în mod nejustificat activitatea contribuabililor onești.