Operațiunile fictive – între fiscal și penal

Autor: Alina-Adriana Arseni, avocat colaborator, Dobrinescu Dobrev SCA

***Rezumat:** Prezentul articol analizează infracțiunea de evaziune fiscală în varianta operațiunilor fictive, în contextul diferențierii acesteia atât de abuzul de drept, cât și de frauda în materie fiscală. Norma de incriminare vizată evidențiază prin excelență dinamica existentă între sfera răspunderii fiscale și a celei penale, având în vedere că, deseori, organele de inspecție fiscală, în considerentele rapoartelor de inspecție fiscală, au o abordare ambiguă, oscilând între a susține fie că o anumită operațiune ar fi nereală, cu posibile implicații penale, fie că ar fi insuficient probată, deci neconformă din punct de vedere fiscal. În situația atragerii răspunderii penale pentru o astfel de infracțiune, se stabilește în mod firesc prejudiciul produs asupra bugetului public, în timp ce neatragerea răspunderii penale pentru infracțiunea de evaziune fiscală poate avea diverse implicații asupra obligațiilor fiscale aferente, astfel cum vom prezenta pe scurt în cuprinsul prezentului articol.*

***Summary:** This article analyses the tax evasion offence in the version of fictitious operations, in the context of differentiating it both from the abuse of law and from fraud in tax matters. The form of criminalisation concerned excellently emphasises the existing dynamic between the tax liability and the criminal one, considering that the tax inspection bodies often show an ambiguous approach in the reasoning comprised in tax inspection reports, oscillating between claiming either that a certain operation is not real, thus bearing possible criminal implications, or that it is insufficiently proven, thus non-compliant taxwise. In the*

event of incurring criminal liability for such an offence, the damage to the public budget is naturally established, while not incurring liability for tax evasion may have various implications on the related tax duties, as we will briefly show herein.

1. Abuz, fraudă, evaziune: trei fațete ale ilicitului în legătură cu sistemul fiscal

Abuzul de drept în materie fiscală, frauda fiscală și evaziunea fiscală reprezintă trei forme ale ilicitului, având ca trăsătură comună legătura lor cu sistemul fiscal; acestea pot interfera, însă nu se confundă. Distincțiile prezentate sintetic în cele ce urmează relevă unele inconsecvențe conceptuale și terminologice atât în literatura de specialitate, cât și în jurisprudența relevantă, națională și europeană deopotrivă, care pot genera confuzii cu privire la tipul de răspundere aplicabil faptelor comise prin transgresarea normelor fiscale și/sau a celor penale.

Potrivit unei orientări[1], se face distincție între *evaziunea fiscală legală* (*tax avoidance*), care poate presupune o operațiune artificială, constând în exploatarea eventualelor lacune ale cadrului normativ existent în materie fiscală pentru reducerea sau evitarea obligațiilor fiscale, și *evaziunea fiscală frauduloasă* sau *frauda fiscală* (*tax evasion*), care este prevăzută ca infracțiune, având ca scop sustragerea de la plata obligațiilor fiscale datorate.

Alternativele terminologice pentru așa-numita «evaziune fiscală legală» (*tax avoidance*) sunt cele de „planificare fiscală agresivă”[2], „optimizare fiscală” (*tax planning*)[3] sau „eludare fiscală”[4], care par lipsite de acuratețea obișnuită a jargonului juridic, însă sunt preferabile celei oximoronice de „evaziune fiscală legală”. În esență, aceasta desemnează abuzul de drept în materie fiscală.

În tradiția juridică anglo-saxonă, „frauda fiscală” (*tax fraud*) reunește atât contravențiile administrativ-fiscale, cât și infracțiunile, astfel încât se utilizează alternativ cu sintagma de „evaziune fiscală” (*tax evasion*), ambele fiind diferite de „eludarea fiscală” (*tax avoidance*), care nu presupune o încălcare a legii[5].

Inclusiv în jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene (denumită în continuare „CJUE”) sunt folosite în variație liberă sintagme care nu sunt sinonime perfecte: sintagma *évasion fiscale* din limba franceză se traduce în engleză drept *tax avoidance*, iar *fraude fiscale* din franceză ca *tax evasion*[6].

În ceea ce privește *abuzul de drept* sau *planificarea fiscală agresivă*, deși nu există o definiție legală în dreptul național, Codul fiscal[7] face referire în mod explicit sau implicit la această instituție, în special prin reglementarea unor reguli antiabuz[8], atât generale (așa-numita «GAAR»[9]), cât și speciale.

De asemenea, pe plan internațional, Organizația pentru Cooperare și Dezvoltare Economică (denumită în continuare „OECD”) și Uniunea Europeană (denumită în continuare „UE”) au instituit construcții juridice complexe antiabuz, la care vom face doar trimitere, aprofundarea lor excedând scopul prezentului articol.

Astfel, la nivelul OECD, pachetul de 15 acțiuni *Base Erosion Profit Shifting* (*BEPS*) cuprinde, în Acțiunea 6 privind prevenirea utilizării abuzive a tratatelor de evitarea dublei impuneri, un set de reguli și recomandări antiabuz, menite să reprezinte un standard minim de implementat contra așa-numitului *«treaty shopping»* și altor practici abuzive[10]. De asemenea, Convenția multilaterală pentru implementarea în cadrul tratatelor fiscale a măsurilor legate de prevenirea erodării bazei impozabile și a transferului profiturilor (denumită în continuare „MLI”)[11] cuprinde, în Partea a III-

a, 6 articole referitoare la utilizarea abuzivă a tratatelor.

[1] *V. Trif*, Diferențe între evaziunea fiscală *legală (tax avoidance*) și frauda fiscală (*tax evasion*) incriminată ca infracțiune, în Revista Pro Lege nr. 3-4/2015, disponibil pe *http://revistaprolege.ro/diferente-evaziunea-fiscala-legala-tax-avoidance-frauda-fiscala-tax-evasion-incriminata-ca-infractiune/*; *A.-M. Tatoiu*, Evaziunea fiscală – o abordare juridico-economică, Ed. Universul Juridic, București, 2020, p. 24 și urm.

[2] *M. Ene*, Politici fiscale europene și naționale – Suport de curs, cursuri nr. 12-13, 4 ianuarie 2022, slide-uri nr. 11 și urm.

[3] *S. Bodu*, Optimizare sau evaziune fiscală? Viziunea Codului fiscal și a normelor sale de aplicare raportate la legea evaziunii fiscale, în revista Universul Juridic nr. 1/2016, disponibil pe *https://revista.universuljuridic.ro/optimizare-sau-evaziune-fiscala-viziunea-codului-fiscal-si-a-normelor-sale-de-aplicare-raportate-la-legea-evaziunii-fiscale/2/*.

[4] *C. Neacșu*, Infracțiuni de evaziune fiscală și spălare a banilor săvârșite prin intermediul companiilor offshore, ed. a 2-a, Ed. C.H. Beck, București, p. 155.

[5] *Ibidem*. *C. Oneț*, Despre evaziunea fiscală și despre mercantilizarea răspunderii penale prin noile modificări aduse Legii nr. 241/2005, 3 februarie 2022, disponibil pe *https://www.universuljuridic.ro/despre-evaziunea-fiscala-si-despre-mercantilizarea-raspunderii-penale-prin-noile-modificari-aduse-legii-nr-241-2005/*.

[6] *L. De Broe*, Abuzul de drept comunitar în domeniul TVA și al evaziunii fiscale, Ed. Con Fisc, București, 2015, p. 105.

[7] Legea nr. 227/2015, publicată în M. Of. nr. 688 din 10 septembrie 2015, cu modificările și completările ulterioare.

[8] Art. 11 conține anumite dispoziții antiabuz, în contextul stabilirii atât a impozitelor directe [alin. (1)-(3), (5)], cât și a taxei pe valoare adăugată (TVA) și a accizelor [alin. (11)-(12)]. Alte reguli antiabuz de regăsesc în cuprinsul art. 24, 32, 33, 259 alin. (2) și 260 C.fisc. (a se vedea *E. Duca*, Codul fiscal comentat și adnotat cu legislație secundară și complementară, jurisprudență și norme metodologice, Ed. Universul Juridic, București, 2021, p. 124 și 399).

[9] *i.e. General Anti Avoidance Rule* (a se vedea *M. Ene*, Politici fiscale europene și naționale – Suport de curs, curs nr. 3, slide 15).

[10] OECD, Action 6 Prevention of tax treaty abuse, disponibilă pe *https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action6/*.

[11] Încheiată la Paris în data de 24 noiembrie 2016, semnată de România la Paris, în data de 7 iunie 2017, și ratificată prin Legea nr. 5/2022, publicată în M. Of. nr. 28 și 28bis din 10 ianuarie 2022.

Puteți citi continuarea articolului în nr. 6/2022 al revistei Tax Magazine. Găsiți aici mai multe detalii despre abonamentele Tax Magazine.