



## REFLECȚII ASUPRA PARTICULARITĂȚILOR DE INCADRARE JURIDICĂ A FAPTELOR DE EVAZIUNE FISCALĂ

Nadejda BUSUIOC,  
doctorand (ICJP al AȘM)

### SUMMARY

The transition to a market economy, which implies a broad development of entrepreneurship, improvement of organizational structures of enterprises, institutions and organizations, the variety of property - all these are directly related to development of tax legislation and appearance of new fiscal legal relations. That is natural because, currently, the basis share of income of the state budget consists of tax perceptions. At the same time, we have to recognize that in recent time have gained a widespread acts of tax evasion committed by individuals and legal entities. This is not accidental because the market economy actually is like any other complex social phenomenon and is itself contrary to social and hence, respectively, and criminal.

**Keywords:** tax evasion, taxpayer, crime, natural person, legal entity, budget, tax, financial-fiscal document, income statement, accounting.

### REZUMAT

Trecerea la economia de piață, care presupune dezvoltarea largă a antreprenoriatului, perfecționarea structurilor organizaționale ale întreprinderilor, instituțiilor și organizațiilor, varietatea formelor de proprietate, - toate acestea sunt legate nemijlocit de evoluția legislației fiscale, de apariția unor noi raporturi juridice fiscale. Faptul este absolut firesc, deoarece, actualmente, baza părții de venit a bugetului de stat este constituită din percepțiile fiscale. Totodată, suntem nevoiți să constatăm și adevărul că în ultima perioadă de timp au căpătat o răspîndire largă faptele de evaziune fiscală comise de către persoanele fizice și cele juridice. Acest lucru nu este întâmplător, deoarece economia de piață, de fapt ca și oricare alt fenomen complex de natură socială, este ca atare social contrar și, deci, respectiv, și criminogen.

**Cuvinte-cheie:** evaziune fiscală, contribuabil, infracțiune, persoană fizică, persoană juridică, buget, impozit, document financiar-fiscal, declarație pe venit, impozitare, contabilitate.

**Introducere.** În art. 29 alin. 1 din Declarația Universală a Drepturilor Omului se conține prevederea conform căreia „individul are îndatoriri față de colectivitate, numai în cadrul acesteia fiind posibilă dezvoltarea liberă și deplină a personalității sale” [5]. La rîndul său, Constituția Republicii Moldova stipulează în art. 58, alin. 1 că „Cetățenii au obligația să contribuie, prin impozite și prin taxe, la cheltuieli publice [3]”.

Răspunderea pentru nerespectarea acestor prevederi legale în forme sociale periculoase anume este prevăzută de art. 244 CP al RM „Evaziunea fiscală a întreprinderilor, instituțiilor și organizațiilor” și de art. 244<sup>1</sup> „Evaziunea fiscală a persoanelor fizice”. În acest context este necesar de a preciza că în cadrul economiei de piață, sistemul financiar și de drept al statului se confruntă cu un fenomen evazionist ce ia proporții de masă din cauza tentației de a fi sustrate de sub incidența legii venituri imposabile cît mai substanțiale. Evaziunea fiscală a fost concepută și este reglementată din necesitatea stabilirii și încasării conforme a impozitelor, taxelor și a celorlalte venituri publice. Prevederile legislației fiscale sunt supuse celor mai variate încălcări, îndeosebi normele privind stabilirea și

plata impozitelor și taxelor, făptuitorul intenționînd a plăti impozite și taxe mai mici și a se sustrage de la obligațiile de acest fel. Totodată, nu sunt excluse și alte încălcări ale legislației fiscale.

Pentru încălcările normelor juridice fiscale, care au drept consecință financiară plata unor impozite și taxe mai mici decît cele legal datorate ori chiar neplata unor impozite și taxe, în limbajul fiscal modern s-a încetățenit denumirea „evaziune fiscală”. Cu toate acestea, legislatorul nu dă o definiție legală a evaziunii fiscale la general și a evaziunii fiscale penale în special, oferind această posibilitate doctrinei juridice [11, p. 24]. Evaziunea fiscală reprezintă o stare de fapt a economiei, ca urmare a comportamentului economico-social al indivizilor și a cărei geneză constă și în principiile convețuirii sociale. Deoarece se află dincolo de frontierele legalității, din punct de vedere al reglementărilor fiscale, evaziunea fiscală antrenează riscuri ridicate, dar, în același timp, asigură o remunerare superioară pentru expunerea la aceste riscuri (comparativ cu economia oficială). Profiturile superioare sunt înlesnite și de o concurență relativ redusă din sectorul subteran al economiei, datorită restricțiilor legislative și a formelor de coerciție care limitează

numărul „competitorilor”, deși uneori sunt evidente luptele pentru supremație dintre grupurile crimei organizate din domeniul afacerilor [7, p. 95].

### Metode și materiale aplicate.

Această componentă a articolului este constituită din principiile și metodele de cercetare științifică unanim recunoscute: în mod aparte a fost aplicată metoda observării, comparării, analizei sistemice, sintezei, deducției și inducției. Temelia acestui articol o reprezintă prevederile dialecticii materialiste. Mai mult: printre sarcinile urmărite se identifică nu doar determinarea, ci și utilizarea consecutivă a anumitor noțiuni, categorii și concept științifice. În acest fel, baza metodologică a cercetării este constituită din metodele și tehnicile contemporane ale percepției (cunoașterii), aprobate de către știință.

### Rezultate obținute și discuții.

Gradul prejudiciabil al infracțiunilor fiscale este determinat de semnificația deosebită a impozitelor în activitatea economică a societății, care nu trebuie însă redusă la înțelegerea impozitelor exclusiv în calitate de surse ale veniturilor bugetare (funcția fiscală), precum și de proporțiile prejudiciului real cauzat bugetului, de forma vinovăției. Gradul prejudiciabil al



infracțiunii de evaziune fiscală se determină conform semnelor ce caracterizează elementele infracțiunii: obiectul, latura obiectivă, subiectul și latura subiectivă [11, p. 261].

Multitudinea obligațiilor pe care legea fiscală le impune contribuabililor, sau mai ales povara acestor obligații au făcut să stimuleze, în toate timpurile, ingeniozitatea contribuabililor de a inventa diverse procedee de eludare a obligațiilor fiscale. Evaziunea fiscală a fost întotdeauna, în special, activă și ingenioasă pentru motivul că fiscalul, lovind indivizii în averea lor, îi atinge în cel mai sensibil interes: interesul bănesc. Evaziunea fiscală e o noțiune foarte dificil de precizat, în plus nu există o definiție legală a fraudei fiscale. Dacă se vorbește de fraudă, se vorbește în aceeași măsură de fraudă legală sau legitimă, de fraudă ilegală, de evaziune internațională, evaziune legală, de evaziune ilegală, de paradisuri fiscale sau de refugii, de abuzul dreptului de a fugi din fața impozitului, de libertatea alegerii căii celei mai puțin impozitate sau subestimarea fiscală, fraudă la lege sau economia subterană. Cel mai adesea fraudă fiscală desemnează *stricto sensu*, o infracțiune la lege, și se distinge de evaziunea fiscală care se definește ca o utilizare abilă a posibilităților oferite de lege [6, p. 44].

Impozitele reprezintă atributul, elementul obligatoriu al oricărui stat. În condițiile actuale ele figurează în calitate de pîrghii de bază prin intermediul cărora sunt reglementate procesele economice și sociale care au loc în societate. Totodată, în acest context, este necesar controlul stării faptice a fiecărui subiect al activității gospodărești, deoarece baza părții de venituri a bugetului de stat o reprezintă anume impozitele încasate [14, p. 252].

În opinia autorilor Costică Voicu și Alexandru Boroi, infracțiunile de evaziune fiscală atentează la „relațiile sociale referitoare la circuitul financiar și fiscal și protejarea bugetului general consolidat, a căror naștere și dezvoltare este condiționată de o comportare cinstită a contribuabililor în procedurile de rambursare, compensare sau restituire a diferitelor sume de la bugetul național consolidat [10, p. 152]”.

În acest context, încercînd de a efectua o delimitare a infracțiunilor

fiscale de alte fapte infracționale și de a evidenția particularitățile de încadrare juridică a acestora, menționăm că în opinia cercetătorilor V. Cușnir și V. Berliba, este clar că legiuitorul nu poate prevedea în legea penală toate infracțiunile concrete care au loc în realitate. Astfel, deci, descrierea infracțiunii constituie în acest sens abstractizarea și generalizarea acestor infracțiuni. Numărul de semne care caracterizează un conținut al infracțiunii este mai mic comparativ cu fapta infracțională săvîrșită. Legislația penală cunoaște numai conținuturi concrete de infracțiuni. La rîndul lor, acestea posedă și astfel de semne care, fiind imanente și necesare pentru existența acestor componente, sunt totodată comune și pentru altele. Este cazul existenței unor trăsături cu caracter general, comune pentru toate conținuturile normative, cum ar fi cele care descriu obiectul incriminării, subiectul ei, aspectul obiectiv și cel subiectiv al infracțiunii. În teoria dreptului penal sunt întîlnite cazuri de interpretare greșită a unui ori a altui conținut normativ al infracțiunii și în rezultat calificarea faptei infracționale devine, în asemenea situație, incorectă. Această concluzie poate fi referită la întreg cumulul de cauze legate de aplicarea legislației cu privire la urmărirea impozitelor, taxelor și altor plăți obligatorii [4, p. 139].

Ca urmare a acestui fapt, sursele doctrinei constată faptul că evaziunea fiscală a întreprinderilor, instituțiilor și organizațiilor - săvîrșită prin evidențierea unor cheltuieli care nu au la bază operațiuni reale ori care au la bază operațiuni ce nu au existat - urmează a fi deosebită de optimizarea fiscală, care nu este sancționabilă. În cazul optimizării fiscale, contribuabilul recurge la metode - permise sau neinterzise de legislație - de reducere a mărimii impozitului pe care-l achită. Aceasta cu condiția că operațiunile efectuate de către contribuabil au urmărit un scop socialmente util, nu scopul de neachitare în condiții de ilegalitate a impozitului [8, p. 14].

Prin „minimalizare” sau „optimizare” a impozitării se subînțeleg forme specifice de planificare a activității, de angajare a forței de muncă și de plasare a surselor financiare a organizației cu scopul diminuării maxime a posi-

bilelor obligațiunii fiscale [16, p. 13]. În acest fel, optimizarea fiscală se prezintă a fi o varietate absolut legală a activității, pentru care sunt selectate doar modalitățile legale. Ca asolut contrară celor menționate se prezintă a fi „pseudooptimizarea” a cărei esență o constituie ficțiunea, înșelăciunea, crearea unei aparențe externe cu scopul de a ascunde situația economică, prezentă în realitate [12, p. 118.]. În acest fel, principala deosebire în situația dată ține de prezența înșelăciunii în acțiunile contribuabilului. Totodată, stabilirea faptului unei astfel de înșelăciuni este dificilă și problematică, din care considerent întrebarea referitoare la delimitarea optimizării de evaziunea fiscală se prezintă a fi una extrem de actuală. În particular, cu referire la acest subiect se duc discuții teoretice în latura urmărilor fiscale ale tranzacțiilor [13, p. 7].

De asemenea, evaziunea fiscală a întreprinderilor, instituțiilor și organizațiilor - săvîrșită prin evidențierea unor cheltuieli care nu au la bază operațiuni reale ori care au la bază operațiuni ce nu au existat - urmează a fi deosebită de fapta presupunînd imitarea transferului de mijloace bănești pentru marfă sau serviciile livrate, precum și de taxa pe valoarea adăugată corespunzătoare, pe contul bancar al furnizorului. Printr-o astfel de imitare a efectuării de operațiuni, făptuitorul creează artificial premise pentru „restituirea”, din buget a taxei pe valoare adăugată, deși aceasta nu a fost niciodată vărsată în bugetul public național. În ipoteza dată, răspunderea trebuie aplicată pentru escrocherie (conform art. 190, Cod penal al Republicii Moldova). De această dată, scopul făptuitorului este nu cel de neachitare a impozitului, dar cel de sustragere prin înșelăciune a mijloacelor bănești aparținînd bugetului public național [8, p. 14].

Deasemenea, constatăm că tangența art. 244 CP RM cu art. 249 CP RM constă în faptul că ultimul incriminează, printre altele, una dintre formele evaziunii fiscale: eschivarea de la achitarea taxei vamale, a TVA, a accizului (impozite generale de stat), a taxei pentru a vinde în zona vamală, a taxei pentru trecerea frontierei de stat (impozite locale). Însă, spre deosebire de art. 244 CP RM, sub incidența



art. 249 CP RM cade doar neachitarea propriu-zisă a impozitelor, neținându-se cont de justetea informației cuprinse de documentele contabile, fiscale sau financiare. În plus, la art. 249 CP RM legiuitorul nu face deosebire în calitatea subiectului infracțiunii. În cazul acestei infracțiuni, subiect poate fi atât persoana juridică, cât și persoana fizică (ca titular de drepturi personale și nu reprezentant sau administrator al persoanei juridice), în timp ce art. 244 CP RM admite în calitate de subiect doar contribuabilul-persoană juridică [11, p. 106].

Desfășurarea activității de întreprinzător fără înregistrare (în sensul art. 241 Cod penal al Republicii Moldova) nu poate fi privită ca o modalitate specifică de tănuire a unor obiecte impozabile: subiectului infracțiunii îi lipsește calitatea de persoană care este sau reprezintă un contribuabil. De aceea, în astfel de cazuri, art. 241 și 244 Cod penal al Republicii Moldova nu pot fi privite ca norme concurente, nici ca norme care stabilesc răspunderea pentru infracțiuni aflate în concurs [8, p. 14].

Cercetătorul Igor Vreema, dimpotrivă, afirmând că practicarea activității de întreprinzător fără înregistrare este, în esență, o modalitate specifică de tănuire a veniturilor obținute și a altor obiecte impozabile, menționează că răspunderea pentru aceasta este prevăzută expres la art. 241 CP RM și de aceea nu necesită o calificare suplimentară. Un cumul ideal al evaziunii fiscale și al practicării ilegale a activității de întreprinzător nu poate fi. Însă o cumulare reală este posibilă. De exemplu, întreprinderea înregistrată poate tănuir obiecte atât de la activitatea permisă, cât și de la cea nepermisă. Cele relatate nu exclud, însă posibilitatea tragerii la răspundere în baza art. 244 CP RM, spre exemplu, pentru tănuirea obiectelor impozabile în cazul când nu este dovedită proveniența ilegală a veniturilor și este identificată sursa de proveniență. În acest caz, se prezumează proveniența lor legală și, prin urmare, necesitatea impozitării acestora [11, p. 109].

Toate cele trei modalități de la art. 244 Cod penal al Republicii Moldova presupun înșelăciune sau abuz de încredere. Din această perspectivă, art. 196 Cod penal al Republicii Moldova

îndeplinește rolul de normă generală în raport cu art. 244 Cod penal al Republicii Moldova. Aceasta întrucât art. 196 Cod penal se aplică ori de câte ori are loc o cauzare de daune materiale în proporții mari, însoțită de înșelăciune sau abuz de încredere, cu condiția să nu opereze prevederile unei norme speciale (de exemplu, art. 244 Cod penal al Republicii Moldova). Respectând regula fixată la art. 116 Cod penal al Republicii Moldova, autorii Sergiu Brînză și Vitalie Stati menționează că, în cazul concurenței dintre norma generală (art. 196 Cod penal al Republicii Moldova) și cea specială (art. 244 Cod penal al Republicii Moldova), se va aplica numai norma specială [2, p. 147-148].

La rîndul său, savantul Viorel Berliba menționează că infracțiunea de cauzare de pagube materiale prin înșelăciune sau abuz de încredere are un conținut mai vast decât evaziunea fiscală a întreprinderilor, instituțiilor și organizațiilor, prima normă jucînd rolul general pentru cea din urmă – norma specială. Concursul ideal între aceste două fapte prevăzute de legea penală nu poate exista [1, p. 518].

Savantul Vitalie Stati afirmă că aplicarea art. 244 Cod penal al Republicii Moldova (în ipoteza de includere în documentele contabile, fiscale sau financiare a unor date denaturate privind veniturile sau cheltuielile, a unor cheltuieli care nu au la bază operațiuni reale ori care au la bază operațiuni ce nu au existat) exclude aplicarea art. 352<sup>1</sup> Cod penal al Republicii Moldova. Or, în ipoteza analizată, art. 244 Cod penal trebuie privit ca o normă specială în raport cu art. 352<sup>1</sup> Cod penal al Republicii Moldova. Același autor nu trece cu vederea și faptul că întotdeauna, situația premisă în cazul infracțiunii de spălare a banilor constă în existența unei infracțiuni anterioare (principale) care constituie sursa mijloacelor bănești, a bunurilor sau a veniturilor ilicite care urmează a fi „spălate” în procesul de săvîrșire a infracțiunii prevăzute la art. 243 Cod penal al Republicii Moldova. Atunci cînd infracțiune anterioară (principală) este infracțiunea de evaziune fiscală a întreprinderilor, instituțiilor și organizațiilor, vom fi în prezența concursului real dintre infracțiunile prevăzute la art. 243 și

244 Cod penal al Republicii Moldova. În alt context – dacă cele comise nu implică producerea urmărilor prejudiciabile sub forma neachitării impozitului, a cărui mărime depășește 1500 unități convenționale – fapta poate fi calificată conform art. 295 din Codul contravențional [8, p. 15].

Cît privește infracțiunile prevăzute la art. 244 CP RM și la art. 250 CP RM (Transportarea, păstrarea sau comercializarea mărfurilor supuse accizelor, fără marcarea lor cu timbre de control sau timbre de acciz), autorul Igor Vreema menționează că din însăși denumirea lor rezultă că subiect al ultimei, ca și în cazul infracțiunii reglementate la art. 249 CP RM, poate fi și persoana juridică, și persoana fizică. Dar principala delimitare se conține în faptul incriminat. Și anume: art. 250 CP RM nu incriminează sustragerea propriu-zisă de la impunere, ci operațiunile care pot însoți evaziunea. Persoana este sancționată penalmente pentru transportarea, păstrarea sau comercializarea mărfurilor supuse accizelor fără marcarea acestora cu timbre de acciz. Activitatea ce are la bază actul de nemarcare cu timbre de acciz, adică nerespectarea regulilor fixate la art. 123 (6) CF, nu este incriminată conform art. 250 CP RM. Nemarcarea mărfurilor supuse accizului, dacă are la bază tănuirea obiectului impozabil, urmează a fi calificată în baza art. 244 CP RM (cu condiția că subiect al impunerii este persoana juridică). În celelalte cazuri survine răspunderea în baza art. 250 CP RM [11, p. 107].

De asemenea, art. 244 și 361 Cod penal al Republicii Moldova nu pot fi considerate norme concurente. În situația de includere în documentele contabile, fiscale sau financiare a unor date denaturate privind veniturile sau cheltuielile, nu se pune problema posibilității calificării suplimentare conform art. 361 Cod penal al Republicii Moldova: expresiile „inclusiunea în documentele contabile, fiscale sau financiare a unor date denaturate privind veniturile sau cheltuielile” (utilizată la alin. 1, art. 244 Cod penal al Republicii Moldova) și „confeccionarea documentelor false” (utilizată în art. 361 Cod penal al Republicii Moldova) sunt două expresii care nu au puncte de tangență. De aceea, nu alin. 1, art. 244 Cod penal al Republicii Moldova, dar art. 361



Ciod penal al Republicii Moldova se va aplica în ipoteza de confecționare (contrafacere) a documentelor contabile, fiscale sau financiare. Aceasta nu înseamnă că infracțiunea prevăzută la alin. 1, art. 244 cod penal al Republicii Moldova nu poate să formeze concurs real cu una dintre infracțiunile specificate la art. 361 Cod penal al Republicii Moldova [2, p. 148-149].

După cum menționează cercetătorul Viorel Berliba, comparativ cu falsul în actele publice, evaziunea fiscală a întreprinderilor, instituțiilor și organizațiilor este o infracțiune complexă. Ea cuprinde un fals, dar însuși falsul nu constituie o evaziune fiscală. Concursul ideal dintre aceste infracțiuni este exclus. Sunt aplicabile regulile concurenței dintre norma-întreg și norma-parte. ca normă-întreg apare evaziunea fiscală a întreprinderilor, instituțiilor și organizațiilor. Concursul real este posibil în toate cazurile [1, p. 518].

Nu se aplică art. 244 Cod penal al Republicii Moldova în ipoteza în care – fie includerea în documentele contabile, fiscale sau financiare a unor date denaturate privind veniturile sau cheltuielile, a unor cheltuieli care nu au la bază operațiuni reale ori care au la bază operațiuni ce nu au existat, fie tănuirea unor obiecte impozabile – nu a urmărit un astfel de scop și, în consecință, nu s-a soldat cu neachitarea la bugetul public național a impozitului a cărui mărime depășește 1500 unități convenționale. Astfel, de exemplu, omisiunea cu rea-voință a contabilizării unei plăți, săvârșită în scopul disimulării sau tănuirii unor acte de corupție, nu poate atrage răspundere conform art. 244 Cod penal al Republicii Moldova. În această ipoteză, se aplică răspunderea fie conform art. 335<sup>1</sup> Cod penal, fie potrivit alin. 5, art. 42 și art. 324, 325, 326, 333 sau 334 Cod penal al Republicii Moldova.

În cazul infracțiunii prevăzute la art. 244 Cod penal al Republicii Moldova, nu se poate vorbi despre eschivarea de la plata unui impozit a persoanelor care au obținut scutirea de la plata acestui impozit în temeiul unor prevederi normative [8, p. 16-17].

De asemenea, sub incidența alin. 1, art. 244<sup>1</sup> intră numai includerea în declarația cu privire la impozitul pe venit a unor date denaturate de către

declarant. Nu se aplică această normă în ipoteza falsificării documentului respectiv pe calea fie a contrafacerii (adică a confecționării declarației cu privire la impozitul pe venit false), fie a modificării conținutului declarației autentice cu privire la impozitul pe venit. În astfel de cazuri, în funcție de calitatea subiectului, se va aplica prevederea corespunzătoare din art. 332 sau 361 CP RM [2, p. 162].

Săvârșirea infracțiunii prevăzute la art. 244 CP RM de către persoana cu funcție de răspundere (persoana care gestionează o organizație comercială, obștească sau altă organizație nestatală) cre a făcut abuz de atribuțiile sale de serviciu nu necesită o calificare suplimentară în baza art 327 sau 335 CP RM din considerentele că persoanele respective includ în documentele contabile, fiscale sau financiare unele date vădit denaturate privind veniturile sau cheltuielile ori tănuiesc alte obiecte impozabile, ceea ce constituie un caz particular al folosirii situației de serviciu, cauzând daune intereselor publice; adică, se comite un abuz de serviciu. Astfel, infracțiunea prevăzută la art. 327 și 335 CP RM este o normă generală vizavi de cea prevăzută la art. 244 CP RM, care este o normă specială. Iar în cazul concurenței dintre norma generală și cea specială trebuie să se aplice norma specială (art. 116 CP RM), dacă nu este prezent un concurs real de infracțiuni [11, p. 110].

Este de menționat și faptul că aplicarea alin. 1 art. 244<sup>1</sup> CP RM (în ipoteza de includere în declarația cu privire la impozitul pe venit a unor date denaturate) exclude aplicarea art. 352<sup>1</sup> CP RM. Or, în ipoteza analizată, alin. 1, art. 244<sup>1</sup> CP RM trebuie privit ca o normă specială în raport cu art. 352<sup>1</sup> CP RM. Din motive similare, nu va fi necesară nici aplicarea suplimentară a uneia dintre prevederile art. 361 CP RM (avându-se în vedere ipoteza de folosire a documentelor oficiale false, care acordă drepturi sau eliberează de obligațiuni) [9, p. 282]. O opinie contrară în acest sens este expusă de autorii O. Ș. Petrosean, Iu. V. Trunțevschi, E. N. Baricaev și A. J. Sarchisean care menționează că, în situațiile în care persoana, în vederea eschivării de la achitarea taxelor și impozitelor realizează falsificarea documentelor oficiale care acordă drepturi sau eliberează

de obligații, precum și a imprimatelor, ștampilelor sau sigiliilor false, cele comise de către ea va atrage răspunderea penală pentru cumul de infracțiuni – evaziune fiscală și confecționare, deținere sau folosire de documente, imprimante, ștampile sau sigilii oficiale false [15, p. 31].

**Concluzii.** Trecerea la economia de piață, care presupune dezvoltarea largă a antreprenoriatului, perfecționarea structurilor organizaționale ale întreprinderilor, instituțiilor și organizațiilor, varietatea formelor de proprietate, - toate acestea sunt legate nemijlocit de evoluția legislației fiscale, de apariția unor noi raporturi juridice fiscale. Faptul este absolut firesc, deoarece, actualmente, baza părții de venit a bugetului de stat este constituită din perceperea fiscale. Totodată, suntem nevoiți să constatăm și adevărul că în ultima perioadă de timp au căpătat o răspindire largă faptele de evaziune fiscală comise de către persoanele fizice și cele juridice. Acest lucru nu este întâmplător, deoarece economia de piață, de fapt ca și oricare alt fenomen complex de natură socială, este ca atare social contrar și, deci, respectiv, și criminogen.

Infracțiunile de evaziune fiscală creează nu doar probleme financiare, ci și urmări morale. Prejudicial financiar este cu mult mai evident în situațiile în care de la achitarea impozitelor și taxelor se eschivează marea majoritatea a cetățenilor, dar și întreprinderile, instituțiile și organizațiile de proporții. Problema se acutizează în cazurile când povara impozitelor este în creștere din contul cetățenilor contribuabili de bună credință, care sunt nevoiți să achite și pentru cei care se eschivează de la obligațiunile fiscale. Și dacă aceștia din urmă nu sunt sancționați, faptul dat influențează desigur într-un mod total negativ asupra subiecților de bună credință, conștiințioși, care, pierzând încrederea în echitatea sistemului fiscal, încep și ei a se eschiva de la achitarea taxelor și impozitelor. Organele fiscale au un anumit grad de responsabilitate față de contribuabili de bună-credință, ea fiind și una morală pe sens. Oricum, ele urmează să întreprindă toate eforturile pentru incasarea deplină a taxelor și impozitelor de la toți cetățenii și întreprinderile-contribuabili.



### Referințe bibliografice

1. Barbăneagră Alexei, Alecu Gheorghe, Berliba Viorel ș.a. Codul penal al Republicii Moldova. Comentariu. Centrul de Drept al Avocaților. Chișinău, 2009.
2. Brînză Sergiu, Stati Vitalie. Tratat de drept penal. Partea specială. Volumul II. Chișinău, 2016.
3. Constituția Republicii Moldova: Legea Republicii Moldova din 29 iulie 1994. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova, 1994, nr.1. În vigoare din 27 august 1994.
4. Cușnir V., Berliba V. Aspecte juridico-penale ale evaziunii fiscale a întreprinderilor, instituțiilor și organizațiilor. Studiu monografic. Chișinău, 2002.
5. Declarația Universală a Drepturilor Omului. Rezoluția Adunării Generale a ONU nr. 217 A (III) din 10.12.1948. În: Tratatate internaționale. Vol. I. Chișinău, 2001.
6. Ilie Ioana. Formele de evaziune fiscală și analiza cadrului legislativ ce reglementează evaziunea fiscală ca infracțiune. Legea și viața. Nr. 4 (aprilie) 2007.
7. Pătroi Dragoș. Evaziunea fiscală în latura permisivă, aspectul contravențional și caracterul infracțional. Editura Economică. București, 2007.
8. Stati Vitalie. Răspunderea penală pentru evaziunea fiscală a întreprinderilor, instituțiilor și organizațiilor (art. 244 CP RM). Revista Națională de Drept. August, nr. 8.
9. Stati Vitalie. Infracțiuni economice. Note de curs. CEP USM. Chișinău, 2014.
10. Voicu Costică, Boroș Alexandru. Dreptul penal al afacerilor. Ediția 3. Ed. C. H. BECK. București, 2006.
11. Vrenea Igor. Evaziunea fiscală a întreprinderilor, instituțiilor și organizațiilor. CE USM. Chișinău, 2003.
12. Александров И. В. Налоговые преступления. Криминалистические проблемы расследования. Юридический Центр Пресс. СПб, 2002.
13. Золотарева А. О. О применении в России опыта противодействия уходу от налогообложения. // корпоративный юрист. 2006, №5.
14. Ищенко Е. П., Топоркова А. А. Криминалистика. Учебник. Издание 2-е, дополненное и переработанное. Под редакцией Е. П. Ищенко. Изд. ИНФРА-М. М., 2010.
15. Петросян О. Ш., Трунцевский Ю. И., Барикаев Е. Н., Саркисян А. Ж. Экономические и финансовые преступления. Второе издание. Изд. Закон и Право. М., 2011.
16. Соловьев И. Н. Ответственность за перечисление налоговых платежей через «проблемные» банки. // Главбух. 2000, № 10.

## REGLEMENTĂRI CONSTITUȚIONALE PRIVIND MINORITĂȚILE: STUDIU COMPARAT

Andrei IOVU,  
doctorand, Universitatea de Stat din Moldova

### SUMMARY

The study represents a comparative analysis of constitutions of the European states regarding minorities. In addition to the citizens' fundamental rights and freedoms, these states provide supplementary guarantees to citizens which are in minority to the main ethnic group, which is considered as titular nation of the social foundation. The constitutional practice when approaching this "positive discrimination" reflects it under different formulations in the constitutional texts. The analysis of constitutions show that no matter of the legal formulation and application of wording such as "national minority", "ethnic minority", "ethnic group" or without any specific formulation, main constitutional provisions relate to the application of principle of equality in rights and non-discrimination.

**Keywords:** national minority, ethnic minority, ethnic group, equality, non-discrimination, nationality, language, religion

### REZUMAT

Articolul reprezintă un studiu comparat al prevederilor constituțiilor statelor europene cu referire la minorități. Aceste state reglementează, suplimentar la drepturile și libertățile fundamentale cetățenești, anumite garanții persoanelor care se află în minoritate față de națiunea majoritară, care este considerată ca națiune titulară a bazei sociale. Cu toate acestea, practica constituțională, abordând această „discriminare pozitivă”, o reflectă sub diferite formulări și conținut în textul constituțional. Analiza textelor constituționale arată că, indiferent de formulările juridice și utilizarea sintagmelor „minoritate națională”, „minoritate etnică”, „grup etnic” sau fără a utiliza aceste sintagme, principalele prevederi se rezumă la aplicarea în calitate de garant a principiilor egalității în drepturi și nondiscriminării.

**Cuvinte-cheie:** minoritate națională, minoritate etnică, grup etnic, egalitate, nondiscriminare, naționalitate, limbă, religie

**Introducere.** În doctrina constituțională, problema minorităților naționale, etnice, lingvistice, culturale și religioase este tratată în contextul propriului stat, cu unele referințe la dreptul comparat și la reglementările constituționale respective. În Republica Moldova, această temă este reflectată în lucrările constituționaliștilor T. Cîrnaț, I. Guceac, A. Arseni, V. Popa, iar în doctrina românească – de cercetătorii T. Drăganu, G. Vrabie, I. Muraru, E.S. Tănăsescu. Însă nu găsim o analiză integră a reglementărilor în țările europene care au semnat și/sau au ratificat Convenția-cadru pentru protecția minorităților naționale. Din acest motiv, acest articol reflectă rezultatele studiului comparat al reglementărilor constituționale privind problema minorităților în toată complexitatea ei. În urma studiului s-a

reușit să se identifice și să se facă următoarele clasificări în funcție de utilizarea sau nu a sintagmei „minoritate națională”, și anume:

- state care utilizează în Constituție sintagma „minoritate națională”;
- state care utilizează în Constituție sintagma „minoritate etnică”;
- state ce operează în Constituție cu sintagma „comunități etnice”;
- state care nu utilizează în textul Constituției niciuna din sintagmele enumerate.

Este de remarcat faptul că factorul geografic ori zonal nu influențează asupra clasificărilor propuse. Însă, indiferent de sintagme, se conturează o tendință generală, și anume de aplicare a principiilor universalității: egalității și nondiscriminării pe orice motiv, inclusiv pe motiv de „minoriti-