

**DIFICULTĂȚI TERMINOLOGICE ÎN MATERIA DREPTULUI
FINANCIAR. EVOLUȚII ȘI PSEUDO-EVOLUȚII**

**TERMINOLOGICAL DIFFICULTIES IN THE FIELD OF
FINANCIAL LAW. EVOLUTIONS AND PSEUDO-EVOLUTIONS**

IOANA MARIA COSTEA¹

Rezumat: Domeniul dreptului financiar este în mod tradițional măcinat de o serie de interogări doctrinare privind delimitări terminologice, chiar la nivel de legislația română. Dincolo de aceste frământări, alimentate desigur și de studii de drept comparat, prezenta lucrare încearcă să sublinieze rolul modelator și modificator al intervențiilor normative europene în materia dreptului financiar. Analiza va urmări trei elemente. În primul rând, vom trata aspectele punctuale din sfera dreptului bugetar, cu o preocupare pentru terminologia specifică mai ales în caz de încălcare a anumitor dispoziții și prin urmare în ipoteze de angajare a unei forme de răspundere. În al doilea rând, studiul va trasa aspecte mai generale din sfera dreptului fiscal, unde terminologia diferă extrem de mult datorită diversității sistemelor naționale de impunere. În al treilea rând, vom urmări relevanța paralelismului terminologic în efectele pe care le produce dreptul fiscal cu privire la diferitele forme de răspundere, mai ales răspunderea penală. Astfel, având în vedere implicațiile majore ale acestui domeniu al dreptului atât pentru resursele publice, cât și pentru contribuabil, înțelegem să radiografiem aceste divergențe și să avansăm eventuale remedii.

Cuvinte-cheie: neregulă, fraudă, evaziune fiscală, fraudă fiscală

Abstract: The field of financial law is traditionally milled by a series of doctrinal queries on terminological delimitation, even at the level of Romanian legislation. Beyond these difficulties, which are of course also fueled by comparative law studies, this paper attempts to highlight the modeling and modifying role of the European normative interventions in the field of financial law. The analysis will track three elements. First of all, we will deal with the specific aspects of budgetary law with a focus on specific terminology, especially in case of violation of certain provisions and therefore in the assumption of liability. Secondly, the study will

¹ Conferențiar univ. dr., Facultatea de Drept, Universitatea "Alexandru Ioan Cuza" din Iași, ioana.costea@uaic.ro

focus on more general aspects of fiscal law, where terminology differs greatly due to the diversity of national taxation systems. Thirdly, we will look at the relevance of terminological parallelism to the effects of tax law on the various forms of liability, especially criminal liability. Thus, given the major implications of this area of law for both public resources and the taxpayer, we understand to radiograph these divergences and advance possible remedies.

Key words: irregularity, fraud, tax evasion, tax fraud

1. Noțiunea de neregulă

Noțiunea de "neregulă" ["irregularity" (eng.), "irrégularité" (fr.)] este definită la nivel european prin Regulamentul sectorial (UE) nr. 1303/2013 al Parlamentului European și al Consiliului din 17 decembrie 2013 de stabilire a unor dispoziții comune privind Fondul european de dezvoltare regională, Fondul social european, Fondul de coeziune, Fondul european agricol pentru dezvoltare rurală și Fondul european pentru pescuit și afaceri maritime, precum și de stabilire a unor dispoziții generale privind Fondul european de dezvoltare regională, Fondul social european, Fondul de coeziune și Fondul european pentru pescuit și afaceri maritime și de abrogare a Regulamentului nr. 1083/2006² *drept orice înc lcare a dreptului Uniunii sau a dreptului național în leg tur cu aplicarea sa care rezult dintr-un act sau dintr-o omisiune a unui operator economic implicat în implementarea fondurilor [structurale i de investiții europene], care are sau ar putea avea ca efect un prejudiciu la adresa bugetului Uniunii prin imputarea unei cheltuieli necorespunz toare bugetului Uniunii.* Vechea reglementare din Regulamentul sectorial nr. 1083/2006 al Consiliului din 11 iulie 2006 de stabilire a anumitor dispoziții generale privind Fondul european de dezvoltare regională, Fondul social european și Fondul de coeziune (...) stipula la art. 2 pct. 7 că „neregularitate” [“irregularity” (eng.), “irrégularité” (fr.)] înseamnă *orice înc lcare a unei dispoziții a dreptului (comunitar) care rezult dintr-un act sau dintr-o omisiune a unui operator economic care are sau ar putea avea ca efect un prejudiciu la adresa bugetului general al Uniunii Europene prin imputarea unei cheltuieli necorespunz toare bugetului general.* În mod tradițional, la nivel european este incidentă și noțiunea de „abatere” definită în art. 2 alin. (1) din Regulamentul (CE, Euratom) nr. 2988/95 al Consiliului din 18

² JO 2013, L 347, p. 320

decembrie 1995 privind protecția intereselor financiare ale Comunităților Europene [”irregularity” (eng.), ”irrégularité” (fr.)] *Constituie abatere orice înc lcare a unei dispoziții de drept comunitar, ca urmare a unei acțiuni sau omisiuni a unui agent economic, care poate sau ar putea prejudicia bugetul general al Comunit ților sau bugetele gestionate de acestea, fie prin diminuarea sau pierderea veniturilor acumulate din resurse proprii, colectate direct în numele Comunit ților, fie prin cheltuieli nejustificate.*

Noțiunea de „neregulă” este definită în dreptul național, prin dispozițiile O.U.G. nr. 66/2011, art. 2 lit. a): *orice abatere de la legalitate, regularitate i conformitate în raport cu dispozi iile na ionale i/sau europene, precum i cu prevederile contractelor ori a altor angajamente legal încheiate în baza acestor dispozi ii, ce rezult dintr-o ac iune sau înac iune a beneficiarului ori a autorit ii cu competen e în gestionarea fondurilor europene, care a prejudiciat sau care poate prejudicia bugetul Uniunii Europene/bugetele donatorilor publici interna ionali i/sau fondurile publice na ionale aferente acestora printr-o sum pl tit necuvenit.* La nivel normativ, anterior acestei definiții, a fost aplicabil textul din O.G. nr. 79/2003³ - art. 2 li.t a) „neregula” înseamn *orice abatere de la legalitate, regularitate i conformitate, precum i orice nerespectare a prevederilor memorandumurilor de finan are, memorandumurilor de în elegere, acordurilor de finan are - privind asisten a financiar nerambursabil acordat României de Comunitatea European -, precum i a prevederilor contractelor încheiate în baza acestor memorandumuri/acorduri, rezultând dintr-o ac iune sau omisiune a operatorului economic, care, printr-o cheltuiel neeligibil , are ca efect prejudicierea bugetului general al Comunit ii Europene i/sau a bugetelor prev zute la art. 1 alin. (2) lit. a)-f) din Legea nr. 500/2002 privind finan ele publice, cu modific rile ulterioare, i la art. 1 alin. (2) lit. a)-d) din Ordonan a de urgen a Guvernului nr. 45/2003 privind finan ele publice locale.*

În principiu, noțiunea de „neregulă” [”irregularity” (eng.), ”irrégularité” (fr.)] are la nivel european o serie de elemente comune: (1) premisa definitorie este o faptă ilicită – o înc lcare explicitată în dimensiuni specifice dreptului penal ori contravențional prin raportare la formele sale

³ Ordonanța nr. 79/2003 privind controlul și recuperarea fondurilor comunitare, precum și a fondurilor de cofinanțare aferente utilizate necorespunzător, publicată în M.Of. nr. 622 din 30 august 2003.

un act ori o omisiune; unei acțiuni sau omisiuni; (2) faptul ilicit se evaluează raportat la prescripțiile normative din dreptul Uniunii (în definițiile mai vechi dreptului comunitar), în cazuri particulare, la acest cadru se adaugă dispozițiile de drept național ori chiar dispoziții contractuale (ceea ce extinde conceptul spre elemente de răspundere contractuală); (3) nu sunt prevăzute nici un fel de dispoziții privitoare la forma de vinovăție (înțelegând sub auspiciile principiului *ubi lex non distinguit, nec nos distinguere debemus*) că neregula este susceptibilă de a fi comisă atât cu intenție, cât și din culpă; (4) un anumit rezultat este produs ori susceptibil a se produce – un prejudiciu la adresa bugetului Uniunii; în anumite variante normative acest prejudiciu este identificat ca și sursă *imputarea unei cheltuieli necorespunzătoare; prin diminuarea sau pierderea veniturilor; prin imputarea unei cheltuieli necorespunzătoare; prin cheltuieli nejustificate.*

Conchidem astfel, că noțiunea de „neregulă” (în materie financiară) [”irregularity” (eng.), ”irrégularité” (fr.)] în dreptul Uniunii este o noțiune autonomă, generică, menită să acopere un spectru larg de încălcări în materie de gestiune a veniturilor ori cheltuielilor bugetare.

Conchidem, prin prisma unei analize comparate, că la nivel normativ european, că noțiunea de „neregulă”, „neregularitate” și cea de „abatere” desemnează același concept; afirmăm că această distincție subzistă doar în variantele normative în limba română, noțiunea de „abatere” fiind consacrată într-o traducere mai veche și anume cea a Regulamentului (CE, Euratom) nr. 2988/95. Natura falsă a acestui clivaj se confirmă în contextul Hotărârii Curții din 26 mai 2016 în cauzele conexe C-260/14 și C-261/14, având ca obiect cereri de decizie preliminară formulate în temeiul articolului 267 TFUE de Curtea de Apel Bacău (România), prin deciziile din 8 mai 2014, primite de Curte la 30 mai 2014, în procedurile Județul Neamț (C-260/14), Județul Bacău (C-261/14) împotriva Ministerului Dezvoltării Regionale și Administrației Publice, în care variante lingvistice diferite au conținut diferit. Această dihotomie între noțiuni nu apare decât în limba română, ca urmare a unei inconsecvențe în traducerea acesteia.

RO: 37. În această privință, este necesar să se considere că, întrucât operațiunile în discuție în litigiile principale au beneficiat de o finanțare din partea Uniunii, aceste operațiuni sunt supuse

aplicării dreptului Uniunii. Astfel, noțiunea „abatere” în sensul articolului 1 alineatul (2) din Regulamentul nr. 2988/95 și, respectiv, noțiunea „neregularitate” în sensul articolului 2 punctul 7 din Regulamentul nr. 1083/2006 trebuie interpretate ca vizând nu numai orice încălcare a acestui drept, ci și încălcarea dispozițiilor de drept național care contribuie la asigurarea bunei aplicări a dreptului Uniunii referitor la gestionarea proiectelor finanțate din fondurile Uniunii. 38 O asemenea interpretare a termenului „abatere”, respectiv „neregularitate”, este confirmată de examinarea contextului normativ în care se înscrie în special articolul 2 punctul 7 din Regulamentul nr. 1083/2006, precum și de obiectivul urmărit prin acest regulament.

ENG: 37 In that regard, as the operations concerned in the main proceedings benefited from EU funding, those operations are subject to the application of EU law. It follows that the term ‘irregularity’ within the meaning of Article 1(2) of Regulation No 2988/95 and Article 2(7) of Regulation No 1083/2006 must be interpreted as covering not only any breach of EU law but also any breach of the provisions of national law which contribute to ensuring that EU law relating to the management of projects financed by EU funds is properly applied. 38 Such an interpretation of the term ‘irregularity’ is confirmed by an examination of the legislative context of Article 2(7) of Regulation No 1083/2006 and by the objective of that regulation.

FR: 37 À cet égard, il y a lieu de considérer que, dans la mesure où les opérations en cause au principal ont bénéficié d’un financement de l’Union, ces opérations sont soumises à l’application du droit de l’Union. Ainsi, la notion d’« irrégularité » au sens de l’article 1er, paragraphe 2, du règlement no 2988/95 et de l’article 2, point 7, du règlement no 1083/2006 doit être interprétée comme visant non seulement toute violation de ce droit, mais aussi la violation des dispositions du droit national qui contribuent à assurer la bonne application du droit de l’Union relatif à la gestion des projets financés par les fonds de l’Union. 38 Une telle interprétation du terme « irrégularité » se voit confirmée par l’examen du contexte normatif dans lequel s’inscrit notamment l’article 2, point 7, du

règlement no 1083/2006, ainsi que par l'objectif poursuivi par ce règlement.

În plan secundar, observăm în primul rând, că noțiunea de „neregulă” nu este o noțiune de tradiție în dreptul român și că a apărut normativ, ca o reglementare derivată din dreptul comunitar și ulterior european. Faptul că subzistă mai multe moduri de traducere ale aceluiași concept este tocmai semnul acestei evoluții. Conceptual, această noțiune se situează în ordinea juridică națională undeva între răspunderea contractuală și răspunderea contravențională, cu premise comune tuturor formelor de răspundere și anume: faptul ilicit, prejudiciul, raportul de cauzalitate și forma de vinovăție. Autonomia funcțională a acestei forme de răspundere derivă din domeniul de acțiune și regimul sancționator.

2. Noțiunea de impozit și de tax

În ordinea juridică națională, principala formă de impunere este impozitul⁴, așa cum rezultă din enumerarea din articolul 2 pct. 28 din Legea nr. 207/2015 privind C. proc. fisc.: *obligație fiscală principală - obligația de plată a impozitelor, taxelor și contribuțiilor sociale, precum și obligația organului fiscal de a restitui sumele încasate și de a fi datorate și de a rambursa sumele cuvenite, în situațiile și condițiile prevăzute de lege.* În linii mari, acesta reprezintă o prelevare obligatorie, pecuniară și nerambursabilă (fără contraprestație) a unei sume la bugetul general consolidat. Elementul contraprestație delimitează impozitul de alte forme de impunere și anume *taxa și contribuția*. În acest sens, invocăm definițiile legale din art. 2 C. proc. fisc. - 23. *impozit – prelevare obligatorie, indiferent de denumire, realizat în baza legii, fără contraprestație, în scopul satisfacerii necesităților de interes general; 5. contribuție socială – prelevare obligatorie realizat în baza legii, care are ca scop protecția persoanelor fizice obligate a se asigura împotriva anumitor riscuri sociale, în schimbul creșterii acestor persoane beneficiază de drepturile acoperite de respectiva prelevare; 36. taxă – prelevarea obligatorie, indiferent de denumire, realizat în baza legii, cu ocazia prestării unor servicii de către instituții sau autorități publice, fără existența unui echivalent între cuantumul taxei și valoarea serviciului.*

⁴ Asupra naturii juridice și definiției noțiunii insistă întreaga literatură de drept financiar.

Astfel, în dreptul intern subzistă o delimitare extrem de strictă între noțiunea de „impozit” și noțiunea de ”taxă”. Desigur, conceptul delimitarea nu se poate plia pe sistemul european de reglementare a impunerii.

Un exemplu la-ndemână este reprezentat de Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată. În articolul 1 alin. 2 este definită impunerea și calificată natura sa juridică, astfel:

RO⁵: *Principiul sistemului comun privind TVA presupune aplicarea asupra bunurilor i serviciilor a unei taxe generale de consum exact proporțional cu prețul bunurilor i serviciilor, indiferent de num rul de operațiuni care au loc în procesul de producție i de distribuție anterior etapei în care este perceput taxa.*

FR⁶: *Le principe du système commun de TVA est d'appliquer aux biens et aux services un impôt général sur la consommation exactement proportionnel au prix des biens et des services, quel que soit le nombre des opérations intervenues dans le processus de production et de distribution antérieur au stade d'imposition.*

ENG⁷: *The principle of the common system of VAT entails the application to goods and services of a general tax on consumption exactly proportional to the price of the goods and services, however many transactions take place in the production and distribution process before the stage at which the tax is charged.*

Observăm că de această dată prin traducere s-a schimbat natura juridică a unei impuneri; astfel, în varianta în limba engleză se utilizează noțiunea *tax*, care însă nu este echivalentul noțiunii *tax*, ci desemnează formele de impunere corespunzând *impozitului* (corporate tax⁸, revenue tax etc.; spre exemplu, raportat la variantele oficiale din engleza americană, conform U.S. Code › Title 26 › Subtitle A › Chapter 1 › Subchapter A › Part

⁵ <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/RO/TXT/HTML/?uri=CELEX:32006L0112&qid=1505823856029&from=EN>

⁶ <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/FR/TXT/HTML/?uri=CELEX:32006L0112&qid=1505823856029&from=EN>

⁷ <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?qid=1505823856029&uri=CELEX:32006L0112>

⁸ A se vedea propunerea Comisiei privind Common Consolidated Corporate Tax Base disponibilă la https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/common-consolidated-corporate-tax-base-ccctb_en

II⁹ - *A tax is hereby imposed for each taxable year on the taxable income of every corporation*). De altfel, variantă în limba franceză a Directivei utilizează noțiunea de *impôt*, care nu numai că se traduce prin termenul *impozit*, însă și desemnează acest tip de impunere (spre exemplu, *Impôt sur le revenu* reglementat în articolele 1A-204 din *Code général des impôts*; *Impôt sur les bénéfiques des sociétés et autres personnes morales* reglementat în articolele 205-235ter ZF, etc.).

Astfel, conchidem că traducerea este defectuoasă și că utilizarea termenului *tax* este nepotrivită, chiar dacă aparent indusă de denumirea impunerii (Taxă pe valoarea adăugată); aceeași aparentă contradicție apare și în versiunea franceză (*Taxe sur valeur ajoutée*). Este evident că terminologia din Directivă nu poate schimba natura juridică a impunerii și că la o analiză pe criterii de delimitare între impozit și taxă rezultă cu certitudine că nu sunt în prezența unei taxe (în materie de TVA confuzia este și mai periculoasă datorită mecanismului de colectare atașat un fapt de consum, ceea ce ar putea crea aparența unei taxe privind bunul sau serviciul consumat), ci a unui impozit datorită naturii nerambursabile a plății și lipsei contraprestației. Raportat la contraprestație, în materia taxelor este vorba despre contraprestația (bugetară) unei instituții publice, a beneficiarului sumei respective, pe când în materie de TVA mecanismul de colectare interpune un livrator/prestator de contraprestație (civilă), însă aceasta provine din raportul juridic de drept civil dintre profesionist și clientul său. De altfel, în mecanismul de colectare a TVA, nici nu subzistă un raport juridic între stat și client, această distanțare fiind specifică tocmai impozitelor indirecte.

3. Noțiunea de *evaziune fiscală* și *fraudă fiscală*

Privitor la delimitarea din dreptul intern și la discuțiile din doctrină privind utilitatea unei distincții între evaziunea fiscală (legală)¹⁰ și evaziunea fiscală nelegală (frauda fiscală), subliniem că în raport de dispozițiile Legii nr. 241/2005, noțiunea de *evaziune fiscală* denumește infracțiunile incriminate la art. 8 și art. 9. Doctrina a propus și parțial acceptat noțiunea de *optimizare fiscală* pentru a desemna comportamente licite, și pentru a

⁹ <https://www.law.cornell.edu/uscode/text/26>

¹⁰ Pentru detalii, a se vedea: I.M. Costea, *Optimizarea fiscală*. Limite. Soluții. Jurisprudență, Ed. C.H. Beck, 2011, pg. 30 și urm.

lăsa în aria noțiunii de evaziune fiscală doar comportamentele ilicite de sustragere de la îndeplinirea unor obligații fiscale. Noțiunea de *fraud fiscal* nu este nicăieri definită în dreptul român și utilizată extrem de rar.

Reglementările din dreptul Uniunii adaugă un nivel normativ eterogen ca terminologie. În acest sens, exemplificăm Directiva 2011/16/UE în ceea ce privește schimbul automat obligatoriu de informații în domeniul fiscal¹¹, preambul pct. 1 teza a doua

RO: *Această dificultate din ce în ce mai mare afectează funcționarea sistemelor de impozitare și atrage după sine apariția dublei impunerii, fapt care incită la **fraud fiscal și evaziune fiscal**, competențele de control rămânând la nivel național.*

ENG: *This increasing difficulty affects the functioning of taxation systems and entails double taxation, which itself incites **tax fraud and tax evasion**, while the powers of controls remain at national level.*

FR: *Cette difficulté croissante a des répercussions sur le fonctionnement des systèmes fiscaux et entraîne un phénomène de double imposition, lequel incite à la **fraude et à l'évasion fiscales**, tandis que les contrôles restent du ressort des autorités nationales.*

În contextul acestei formulări normative, observăm că raportat la dreptul francez, *fraude fiscale* este o instituție de drept penal; *evasion fiscale* este o instituție de drept fiscal; în dreptul român, noțiunea de *fraud fiscal* nu există (normativ și conceptual) și noțiunea de *evaziune fiscal* este o noțiune de drept penal. Această calificare pe două nivele riscă să genereze tratamente juridice diferite în ordini juridice diferite; dacă vorbim în dreptul Uniunii generic despre evaziune fiscală și transpunem în unele sisteme la nivel de răspundere administrativă și în altele la nivel de răspundere penală, atunci efectul de unificare se atenuează.

Observăm în secundar, sub presiunea unei necesități de a unifica terminologia la nivel european, și pentru a evita trimiteri încrucișate și traduceri încrucișate că se impune o intervenție normativă. Această necesitate este subliniată de dinamica motivării în cauzele privind nerespectarea obligațiilor fiscale.

¹¹ <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?qid=1506062818981&uri=CELEX:32011L0016>

Pentru exemplu de translatare terminologică, invocăm Hotărârea Curții din 8 septembrie 2015 din Cauza C-105/14, Taricco et. alt. unde se vorbește proceduri penale și se face trimitere la fraudă fiscală, infracțiune care nu există în dreptul român: *24 Or, procedurile penale referitoare la o fraudă fiscală, precum cea pe care ar fi săvârșit-o inculpații, ar implica de regulă anchete foarte complexe, astfel încât procedura ar necesita deja mult timp în faza de urmărire penală. Durata procedurii, în fața tuturor instanțelor ar fi de a se natură încât, în acest tip de cauze, impunitatea de fapt nu ar constitui în Italia un caz excepțional, ci regula. Pe de altă parte, administrației fiscale italiene i-ar fi în general imposibil să recupereze cuantumul taxelor care au fost obiectul infracțiunilor vizate.*

Desigur sunt în prezența unei utilizări judicioase, raportat la dreptul Uniunii care tinde să consacre noțiunea de *fraudă fiscală* pentru a desemna comportamente din sfera ilicitului penal. Tocmai de aceea ar fi de dorit ca și în dreptul intern să se consacre acest concept la nivelul legislației penale, sens în care se impune o intervenție a legiuitorului român.

4. Concluzii

Observăm desigur că dreptul este un domeniu viu; la fel și traductologia. Observăm în egală măsură că influențele lingvistice și de traducere sunt majore în spațiul european. Astfel, deși în unele ipoteze putem vorbi despre rupturi între sensurile noțiunilor în versiuni lingvistice diferite, despre adaptări ale traducerilor ori despre lipsă de corespondență a unor regimuri juridice, în concluzie efectul pare să fie doar temporar și consecința pozitivă.

Apreciem astfel că dreptul național evoluează sub presiunea externă a altor sisteme normative și își rafinează terminologia.