

DELIMITĂRI ÎNTRE ILICITUL FISCAL ȘI PENAL¹
DELIMITING BETWEEN FISCAL AND PENAL ILLICIT

IOANA MARIA COSTEA²

Rezumat: Prezentul studiu reia o temă extrem de sensibilă și evolutivă din materia dreptului fiscal și anume delimitarea între diferite forme de ilicit. Structural noțiunile din dreptul fiscal au autonomia specifică; în subsidiar observăm o corelare cu elemente din doctrina de drept civil. Aceste nuanțe intervin în contextul în care dreptul fiscal este dependent de dinamica patrimonială guvernată de dreptul civil. În egală măsură, comportamentele fiscale sunt susceptibile de o calificare proprie și de aici de o serie de consecințe diferențiate.

Cuvinte cheie: act anormal de gestiune, abuz de drept, simulație, fraudă la lege.

Abstract: This study reverses an extremely sensitive issue and developments in tax law matters, namely the distinction between different forms of illicit. At a structural level, the concepts of tax law have specific autonomy; alternatively we see a correlation with the doctrinal elements of civil law. These shades occur in the context that tax law is dependent on the patrimonial dynamics governed by civil law. Equally, the tax behaviors are likely to have their own qualification and hence a range of differentiated consequences.

Key-words: abnormal management act, abuse of rights, simulation, fraud law.

¹ Tema de studiu a abuzului de drept în materie fiscală a fost abordată și în cadrul cercetării noastre doctorale, cu rezultate publicate în lucrarea *Optimizarea fiscală. Soluții. Limite. Jurisprudență*, Editura C.H. Beck, București, 2011 și în „Dreptul de apreciere al organului fiscal: recalificare, estimare, ajustare”, în *Curierul Fiscal*, nr. 8-9/2011, ISSN 1841-7779, pp. 49-52; „Considerații privind abuzul de drept fiscal prin simulație”, în *Curierul Fiscal*, nr. 6/2011, pp. 40-44, ISSN 1841-7779. Apreciem că în contextul evoluției jurisprudenței în materie fiscală și penală, o revizuire a poziției exprimate anterior ar fi de interes.

² Conferențiar univ. dr., Universitatea “Alexandru Ioan Cuza” din Iași, Facultatea de Drept, ioana.costea@uaic.ro

Doctrina română de drept fiscal este relativ prudentă în consolidarea noțiunilor delimitative pentru anumite comportamente fiscale. Doctrina franceză de drept fiscal, pe de altă parte, este impregnată de concepte de clasificare și calificare a comportamentelor contribuabilului. Reținem în primul rând, din dreptul francez, segregarea majoră a formelor de comportament fiscal care corespunde triadei optimizare fiscală – evaziune fiscală – fraudă fiscală³. În dreptul fiscal român, segregarea este mult mai atenuată, cu critici pentru lipsa de consecvență terminologică. Milităm pentru utilizarea constantă a noțiunilor de optimizare fiscală, cu sensul de manopere licite și a noțiunii de evaziune fiscală, cu sensul de manopere din sfera ilicitului penal. Nu vom relua aici discuția terminologică referitoare la *evaziune* și *fraudă* și la rolul noțiunilor în dreptul român; vom menține clasificarea anterioară între optimizare fiscală (ca mediu pentru licitul fiscal) și evaziunea fiscală (ca mediu pentru ilicitul penal). Și vom milita pentru excluderea din acest registru a conceptului de *fraudă fiscală*, cel puțin până la momentul, la care vom avea cel puțin o definiție legală, de drept intern.

Fundamentăm dinamica comportamentului contribuabilului pe un algoritm, cu două variabile economia de obligație fiscală și imperativitatea normei fiscale. Norma de drept fiscal este desigur o normă cu forță juridică specifică, derivând din interesul public al finalității aplicării acesteia, și anume colectarea de resurse la un anumit buget. Norma de drept fiscal este astfel o normă limitativă în raport de libertatea contribuabilului; facem mențiunea că această limitare depinde de un echilibru al impunerii în sensul în care resursa publică este dependentă de resursa privată. În acest context, contribuabilul nu este doar destinatarul unei norme limitative *in extremis*, ci și a unui spațiu de libertate, amenajat prin dispozițiile de drept fiscal. Acest spațiu poate avea mai multe dimensiuni: o libertate funcțională acoperită terminologic de optimizarea fiscală și o libertate procedurală printr-un set de drepturi specifice în anumite proceduri, cum ar fi inspecția fiscală ori cadrul de contestare a deciziilor organului fiscal.

Optimizarea fiscală⁴ este eminentemente conceptualizarea acestei libertăți a contribuabilului, denumind spațiul în care acesta prin opțiune ori

³ Pentru interogări fără răspuns foarte tranșant, a se vedea: B. Virjan., *Există o diferență între evaziunea fiscală licită și evaziunea fiscală ilicită?*, Revista de Drept Penal; Jan-Mar 2014; 21, 1; ProQuest Central, p. 131.

⁴ I.M. Costea, *Optimizarea fiscală. Soluții. Limite. Jurisprudență*, Editura C.H. Beck, București, 2011, pp. 43 și urm.

inacțiune își limitează sarcina fiscală. În studiile noastre anterioare, am preluat din doctrina franceză în cadrul conceptului de optimizare și optimizarea prin manipulare, „*la véritable évasion fiscale*”⁵. Considerăm necesar a reveni asupra optimizării prin manipulare, în cele două forme consacrate de doctrina franceză *actul anormal de gestiune și abuzul de drept*. Studiu va releva o serie de ipoteze de ilicit fiscal și o serie de ipoteze de ilicit penal, care sunt incluse în această *optimizare prin manipulare*.

Evident, raportat la aceste comportamente sunt instituite o serie de instrumente normative pentru calificarea acestor operațiuni și relevarea conținutului lor fiscal. Legislația fiscală instituie dreptul de apreciere al organului fiscal, raportat la conținutul și efectele unei tranzacții înregistrate de contribuabil – art. 6 din Legea nr. 207/2015⁶ privind C. proc. fisc. - *Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale prin utilizarea mijloacelor de probă prevăzute de lege și să adopte soluția întemeiată pe prevederile legale, precum și pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză raportat la momentul luării unei decizii. În exercitarea dreptului său de apreciere, organul fiscal trebuie să ia în considerare opinia emisă în scris de organul fiscal competent respectivului contribuabil/plătitor în cadrul activității de asistență și îndrumare a contribuabililor/plătitorilor, precum și soluția adoptată de organul fiscal în cadrul unui act administrativ fiscal sau de instanța judecătorească, printr-o hotărâre definitivă, emisă anterior, pentru situații de fapt similare la același contribuabil/plătitor. În situația în care organul fiscal constată că există diferențe între starea de fapt fiscală a contribuabilului/plătitorului și informațiile avute în vedere la emiterea unei opinii scrise sau a unui act administrativ fiscal la același contribuabil/plătitor, organul fiscal are dreptul să consemneze constatările în conformitate cu situația fiscală reală și cu legislația fiscală și are obligația să menționeze în scris motivele pentru care nu ia în considerare opinia prealabilă.*

Dreptul de apreciere apare ca un panaceu universal, ce permite organului fiscal ca, în limite probate, să releve stări fiscale diferite de cele

⁵ St. Detraz, *JurisClasseur Pénal des Affaires. V° Impôts. Fasc. 10 ...*, op. cit., p. 6, explicitată în *Optimizarea fiscală. Soluții. Limite. Jurisprudență*, Editura C.H. Beck, București, 2011, p. 46.

⁶ Publicat în M.Of nr. 547 din 23 iulie 2015.

relevante de contribuabil. În opinia noastră, dreptul de apreciere poate avea trei sensuri: (i) identificarea unei simulații prin relevarea actului secret ori prin înlăturarea actului public; (ii) recalificarea un act juridic; (iii) ajustarea unei tranzacție.

Dreptul de apreciere al organului fiscal urmărește efectele reale ale unei tranzacții, surprinzând dihotomia dintre fondul și forma acesteia – art. 14 alin. 2 C. proc. fisc. - *Prevalența conținutului economic al situațiilor relevante din punct de vedere fiscal (2) Situațiile de fapt relevante din punct de vedere fiscal se apreciază de organul fiscal în concordanță cu realitatea lor economică, determinată în baza probelor administrate ... Atunci când există diferențe între fondul sau natura economică a unei operațiuni sau tranzacții și forma sa juridică, organul fiscal apreciază aceste operațiuni sau tranzacții, cu respectarea fondului economic al acestora.*

Modalitățile de acțiune sunt relevante de art. 11 din C. fisc., care prin dispozițiile alin. (1) instituie instrumente generale de lucru: *La stabilirea sumei unui impozit, a unei taxe sau a unei contribuții sociale obligatorii, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic, ajustând efectele fiscale ale acesteia, sau pot reîncadra forma unei tranzacții/activități pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției/activității.* Astfel, intervenția organului fiscal poate consta în (i) înlăturarea efectelor fiscale ale unei tranzacții; (ii) ajustarea efectelor fiscale ale unei tranzacții; (iii) reîncadrarea ”formeii” unei tranzacții. Apreciem că este necesar a trasa măcar la nivel doctrinar o distincție cantitativă între *înlăturare* (total) și *ajustare* (parțial), pentru a utiliza instrumentul în contexte diferite. Raportat la reîncadrarea ”formeii”, apreciem că operațiunea constă de fapt în relevarea fondului unei tranzacții și că efectele juridice țin de acest fond și nu de formă; spre exemplu, un raport juridic ce verifică condiții de dependență este pe fond un contract de muncă, forma rămânând cea identificată de părți. Organul fiscal acționează doar în limite de opozabilitate, fapt pentru care acesta nu determină prin reîncadrarea sa efectele contractelor; revenind la același exemplu, încetarea contractului de muncă deghizat se face după regulile guvernând contractul și nu după cele din dreptul muncii.

Articolul 11 instituie și reguli speciale privind tranzacțiile cu persoane afiliate, tranzacțiile contribuabililor inactivi și obligativitatea jurisprudenței CJUE.

În ceea ce privește abuzul de drept, noul C. fisc. instituie o dispoziție expresă și o modalitate de lucru - *redefinirea*; conform art. 11 alin. (12) C. fisc. - *În cazul în care se constată că există un abuz de drept, tranzacțiile implicate în astfel de practici abuzive trebuie redefinite, astfel încât să se restabilească situația care ar fi prevalat în lipsa tranzacțiilor ce au constituit abuzul. Organele fiscale competente au dreptul de a anula TVA dedusă în legătură cu fiecare tranzacție ori de câte ori se constată că dreptul de deducere a fost exercitat în mod abuziv.* Noțiunea de *redefinire* este apropiată, aproape identică cu noțiunea de *reîncadrare*. Redefinirea constă de asemenea în relevarea naturii reale a unui anumit act juridic/tranzacție. Din partea a doua a definiției, pare că redefinirea semnifică de fapt excluderea actului încheiat prin abuz de drept din calculul fiscal. Apreciem că terminologia este relativ confuză; de altfel și în teza a doua se face referire la *dreptul de a anula TVA dedusă*, când de fapt este vorba despre *anularea dreptului de deducere a TVA*.

Trebuie subliniat și faptul că în mod real aceeași operațiune poate produce efecte fiscale multiple, exemplul clasic fiind corelarea dintre impozitul pe profit și TVA, raportat la deducerea unei aceleași cheltuieli. Desigur, impunerea evitată poate rezulta din ansamblul C. fisc. ori din dispoziții speciale.

I. Actul anormal de gestiune

Actul anormal de gestiune constă în decizia de management, care nu justifică un obiect legat de interesul de afaceri, ci de interesul personal al unui terț⁷. Doctrina optimizării fiscale se fundamentează pe ideea că un contribuabil exercită o bună gestiune fiscală; „*ca un bun tată de familie din Codul Civil sau administratorul unei întreprinderi prudent și avizat din dreptul contabil, contribuabilul informat trebuie să își gestioneze fiscalitate cât mai bine pentru interesele sale*”⁸. Actul anormal de gestiune se situează dincolo de aceste limite ale comportamentului diligent și prudent.

Actul anormal de gestiune intervine adesea în contextul unei administrări a patrimoniului altuia, cum ar fi în cazul persoanelor juridice, dar este compatibil și cu administrarea propriului patrimoniu, în ipoteza

⁷ I.M. Costea, *Optimizarea fiscală ...*, op. cit., p. 199 și urm.

⁸ M. Cozian, *Précis de fiscalité des entreprises*, 2005-2006, 29e Edition, Paris, Editura Litec, 2005, p. 496.

patrimoniilor de afecțiune. Ceea ce sancționează această noțiune este lipsa legăturii între efectul patrimonial al deciziei de management și activitatea generatoare de venituri.

În mod tradițional, o decizie de management se transpune într-un act juridic, cu efecte patrimoniale, adesea prin majorarea cheltuielilor. Teoria actului anormal de gestiune nu se fundamentează pe natura actului, acesta fiind în sine licit, ci pe cauza/mobilul acestuia⁹. În dreptul român, am considera că noțiunea este explicată prin luarea în considerare a cauzei mediate a actului juridic încheiat.

În mod excepțional, actul anormal de gestiune ar putea privi tratamentul fiscal al efectelor unor acte juridice ilicite, cum ar fi un contract lovit de nulitate absolută. În această dimensiune, apreciem că condiționalitățile din alte ramuri de drept nu ar trebui să determine efecte fiscale, spre exemplu, un contract de muncă cu o persoană sub vârsta legală ar trebui să genereze cheltuieli deductibile. Subliniem că această soluție pare să fie consacrată normativ prin dispozițiile art. 14 alin. (3) C. proc. fisc. - (3) *Organul fiscal stabilește tratamentul fiscal al unei operațiuni având în vedere doar prevederile legislației fiscale, tratamentul fiscal nefiind influențat de faptul că operațiunea respectivă îndeplinește sau nu cerințele altor prevederi legale*. Astfel, nulitatea *per se* nu ar trebui să aibă relevanță în materie fiscală, ci doar atunci când privește cauza actului juridic.

În egală măsură, actul anormal de gestiune ar putea fi determinat inclusiv de un fapt juridic, licit ori ilicit, decizia de management privind tratamentul său fiscal. Am exemplifica cu plata unei amenzi de către o societate, amendă aplicată administratorului pentru nerespectarea regimului rutier.

Actul anormal de gestiune se verifică prin prisma dispozițiilor de drept fiscal privind deductibilitatea cheltuielilor, cum ar fi art. 25 C. fisc. ori art. 68 C. fisc. întrucât acestea dau relevanță aceluiași element și anume scopul actului juridic/operațiunii economice. Observăm astfel că în teoria actului anormal de gestiune revine cu recurență cauza actului juridic, ca și cheie de citire ori delimitare a conceptului, întrucât efectele fiscale ale actelor juridice – deductibilitatea - sunt definite în registrul cauzalității: art. 25 alin. (1) C. fisc. - *sunt considerate cheltuieli deductibile cheltuielile*

⁹ M. Collet, *op. cit.*, p. 230.

efectuate în scopul desfășurării activității economice; art. 68 alin. (1) C.Fisc. cheltuielile deductibile efectuate în scopul realizării de venituri.

I.1. Actul anormal de gestiune – cheltuială străină

Astfel, putem afirma că prima dimensiune a actului anormal de gestiune în materie fiscală este dată de manoperele privind înregistrarea de cheltuieli deductibile în surplus, străine de scopul și dinamica activității impozabile. Prin aplicarea dispozițiilor generice amintite, orice cheltuială efectuată înafara scopului indicat este cheltuială nedeductibilă, deci *ope legis* fără efecte de diminuare a bazei impozabile. Pe cale de consecință, practica de a înregistra o astfel de cheltuială și de a-i recunoaște efecte fiscale ar fi un act anormal de gestiune. Exemple pot fi multiple.

În acest sens, a se vedea Î.C.C.J., s.cont.adm.fisc., Decizia nr. 6829/2013¹⁰: *În ceea ce privește achizițiile de bunuri și servicii pentru care s-a stabilit suplimentar de organele fiscale impozit pe profit, T.V.A. și accesorii, respectivele cheltuieli fiind înregistrate în conturile 603, 624 și 625, Curtea a constatat că societatea contestatoare a achiziționat diverse bunuri, respectiv mobilier, televizoare, plasmă, cabină hidromasaj, centrală termică și servicii turistice - cazare, deplasare în plan intern și extern, bunurile achiziționate au fost înregistrate direct pe costuri fără a se regăsi în veniturile realizate, iar prestările de servicii nu au fost justificate cu documente din care să rezulte că au fost efectuate în vederea realizării activității pentru care contribuabilul este autorizat, astfel că aceste cheltuieli nu sunt deductibile, achizițiile nu au legătură cu activitatea desfășurată de societate, iar serviciile nu au fost justificate ca fiind efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, (...), obligațiile fiscale suplimentare constatate prin raportul de inspecție fiscală și decizia de impunere fiind fost corect și legal stabilite de organele fiscale.*

În acest sens, a se vedea practică administrativă A.N.A.F., D.G.R.F.P. Ploiești, Decizia nr. 1170/2016¹¹: *Se reține că pentru a beneficia de exercitarea dreptului de deducere al cheltuielilor cu achizițiile de combustibil și al taxei pe valoarea adăugată aferentă acestora, societatea trebuie să facă simultan dovada efectuării acestora în scopul realizării de*

¹⁰ <http://legeaz.net/spete-contencios-inalta-curte-iccj-2013/decizia-6829-2013-75w>

¹¹ jurio.ro

venituri și să fie justificate cu documente.... Mai mult, în perioada supusă inspecției fiscale, societatea nu deține în proprietate și nu are încheiat nici un contract de comodat sau de închiriere pentru un mijloc de transport auto.

În acest sens, a se vedea practică administrativă A.N.A.F., D.G.F.P. Hunedoara, Decizia nr. 84/2010¹²: *În fapt, SC X SRL a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de ... lei, astfel TVA în sumă de ... lei, aferentă avansului pentru achiziționarea unui mobilier de bucătărie și aparate electrocasnice ... mobilier care a fost livrat în com.; achiziției unui mobilier de baie; ... achiziției unui aparat de aer condiționat; ... gazului facturat pentru spațiul din ...; .. energiei electrice facturate pentru spațiul din ...; achiziției de anvelope; achizițiilor de piese de schimb și reparații; Organele de inspecție fiscală au constatat că unitatea, în perioada supusă verificării, nu a desfășurat activitate, neînregistrând venituri decât din restituirea unei taxe de poluare auto, și deoarece unitatea nu a înregistrat venituri în urma desfășurării unei activități în imobilul din com. ..., acesta nefiind utilizat în scopul operațiunilor sale taxabile, nu justifică dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată.*

Observăm o serie de elemente comune motivărilor din soluții de practică administrativă și judiciară. Principalul argument este cel privitor la scopul actului juridic/operațiunii economice, cu o serie de variațiuni; la impozitul pe profit, la nivel normativ s-a evoluat de la formula *numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile*¹³ la formula *cheltuielile efectuate în scopul desfășurării activității economice*¹⁴; la impozitul pe venit s-a menținut formularea și anume *cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, deductibile*¹⁵, respectiv *cheltuielile deductibile efectuate în scopul realizării de venituri*¹⁶; la TVA formula normativă își are originea în transpunerea Directivei 112/2006/CE *sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni: a) operațiuni taxabile; b) operațiuni rezultate din activități economice pentru care locul livrării/prestării se consideră ca fiind în străinătate, dacă taxa ar fi deductibilă, în cazul în care aceste operațiuni ar fi fost realizate în România; c) operațiuni scutite de taxă, conform art. 294 , 295 și 296 ; d) operațiuni scutite de taxă, conform*

¹² jurio.ro

¹³ Art. 21 alin. 1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal abrogat.

¹⁴ Art. 25 alin. 1 din Legea nr. 207/2015 privind Codul Fiscal.

¹⁵ Art. 48 alin. 1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal abrogat.

¹⁶ Art. 69 alin.1 din Legea nr. 207/2015 privind Codul Fiscal.

art. 292 alin. (2) lit. a) pct. 1 - 5 și lit. b), în cazul ...;e) operațiunile prevăzute la art. 270 alin. (7) și la art. 271 alin. (6), dacă taxa s-ar fi aplicat transferului respectiv.

Desigur, din varietatea de formulări normative, observăm și o varietate a scopurilor efectiv în discuție, implicit o vulnerabilitate din pluralitatea de formulări. Astfel, considerăm că regimul normativ nou de la impozitul pe profit cu raportarea scopului la desfășurarea activității este cel mai potrivit și lămuritor.

Cu toate acestea observăm, chiar din exemplele invocate că în motivarea actelor administrativ-fiscale, organul fiscal invocă inclusiv lipsa de venituri, ca și motiv pentru refuzul deducerii. Astfel, se poate vorbi despre o extindere administrativă a scopului cerut de lege extindere, interpretare, pe care o apreciem dincolo de limitele legii și pe cale de consecință censurabilă la nivel judiciar.

Înțelegem că obiectul probatoriului în cauză este legătură dintre cheltuială și scopul desfășurării activității economice (impozit pe profit); scopul realizării de venituri impozabile (impozit pe venit) ori folosul anumitor operațiuni indicate de lege.

În acest sens, a se vedea practică administrativă A.N.A.F., D.G.R.F.P. Ploiești, Decizia nr. 649/2016¹⁷: *Din punct de vedere fiscal, nu este suficientă prezentarea facturilor de achiziție de bunuri și servicii emise de diverși furnizori completate cu datele obligatorii prevăzute de legiuitor (aspect de formă), ci trebuie demonstrată realitatea operațiunilor înscrise în aceste facturi (aspect de fond). Faptul că societatea contestatară deține facturi de achiziție, nu justifică dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrisă pe aceste documente, atâta vreme cât nu se dovedește realitatea și legalitatea livrării de bunuri consemnate în aceste documente.*

Observăm că la nivel de practică administrativă și judiciară, accentul în probatoriu are un nivel propriu și anume realitatea operațiunii. Acest element se corelează cu a doua parte a studiului nostru, însă am sublinia la nivel de principiu, că în cazul actului anormal de gestiune operațiunea este reală și relativ legală, în sensul că poate fi probată cu elemente de fapt și că nu sunt incidente cauze de nulitate a tranzacției din care rezultă înregistrarea de cheltuială deductibilă.

¹⁷ jurio.ro

Sanctiunea pentru actul anormal de gestiune în această modalitate este eminentamente fiscală și constă în pierderea dreptului de deducere a unei cheltuieli străine de scopul recunoscut de organul fiscal. Modalitatea de aplicare a acestei "sanctiuni" intervine în mecanismul specific de drept fiscal al rezervei verificării ulterioare, care supune unei forme de verificare din partea creditorului fiscal a rezultatului fiscal invocat de debitor.

Întrucât actul juridic/operațiunea economică este real, nu sunt întrunite elementele constitutive ale infracțiunii de evaziune fiscală, în modalitatea de la art. 9 alin. (1) lit. c) din Legea nr. 241/2005.

I.2. Actul anormal de gestiune – cheltuială voluptorie

O a doua dimensiune a conceptului de *act anormal de gestiune* derivă din nu din natura cheltuielii, ci din dimensiunea acesteia. Este vorba despre o cheltuială, care verifică integral scopul indicat de textele definind deductibilitatea, însă nu este firească prin dimensiunile sale. Am tranșa acest concept prin importarea celebrei clasificări din dreptul civil a cheltuielilor, așa cum este invocată în art. 566 C.Civ. și anume cheltuieli *utile, necesare și voluptorii*.

În lumina dispozițiilor din C.fisc., apreciem că noțiunea de voluptoriu are o dimensiune normativă; sunt *ex lege*, în mod irefragabil voluptorii cheltuielile, care nu respectă limita de deductibilitate impusă spre exemplu de art. 25 alin. (3) – cheltuieli cu deductibilitate limitată.

În acest sens, a se vedea practică administrativă A.N.A.F., D.G.R.F.P. Ploiești, Decizia nr. 9344/2016¹⁸: *În fapt, în anul fiscal 2012, contribuabilul a înregistrat depășirea plafonului pentru cheltuielile de protocol deductibile cu suma de x lei, sumă pe care o declară ca și nedeductibilă la calculul impozitului pe profit aferent acestui an. Contribuabilul nu a colectat TVA pentru cheltuielile de protocol care au depășit plafonul legal de deductibilitate și pentru care s-a dedus TVA, diminuând astfel TVA colectată cu suma de x lei, la care inspectorii fiscali au calculat majorări de întârziere/dobânzi în suma de x lei și penalități de întârziere în suma de x lei.*

În egală măsură, mai identificăm o dimensiune a noțiunii, mai apropiată de valența din dreptul civil, care corespunde unei cheltuieli supradimensionate.

¹⁸ jurio.ro

În acest sens, a se vedea C.A. Mureș, s.cont.adm.fisc., Decizia nr. 716/R/2011¹⁹: *Referitor la cheltuielile înregistrare de către societate de active corporale reprezentând contravaloare cadă hidromasaj „I.”, Curtea urmează a se pronunța asupra acestui aspect ... deci implicit și a dispoziției privind nelegalitatea deducerii acestei cheltuieli. În acest sens, Curtea a apreciat că într-adevăr, fără a contesta necesitatea unei asemenea achiziții, respectiv a unei căzi de duș, în vederea dotării unui sediu, nu se poate omite faptul că această cadă depășește limitele unei dotări necesare și utile reprezentând în acest sens o cheltuială voluptorie și implicit cheltuială care nu se încadrează în ipoteza legală prevăzută de art. 21 alin. 1 Cod fiscal.*

Invocăm acest exemplu de practică, pentru a sublinia o limită a normei de drept fiscal, care nu instituie expres posibilitatea de corectare a cuantumului unei cheltuieli și reducerea ei la dimensiunea utilă. Apreciem că în exemplul invocat, cheltuiala verifică prin natura sa criteriile de deductibilitate indicate de textul de la art. 21, actualul art. 25 C. fisc. Chiar și textul de la art. 11 C. fisc.²⁰, asupra căruia vom reveni, pare să ofere o soluție tot radicală, cheltuiala/tranzacția urmând integral o singură calificare. În acest sens, *de lege ferenda*, se impune a norma o soluție similară celei de la prețurile de transfer și pentru alte tipuri de cheltuieli, care să permită ajustarea *sumeii venitului sau a cheltuielii aferente rezultatului fiscal oricăreia dintre părțile*. Această soluție ar permite ca o anumită cheltuială să fie tratată prin natura ei ca deductibilă, iar prin cuantum ca deductibilă în limita unei preț obișnuit, preț al pieței.

Sanctiunea pentru actul anormal de gestiune în această modalitate este fiscală și constă în pierderea dreptului de deducere a cheltuielii voluptorii; milităm însă pentru reglementarea unei pierderi *pro-rata* a dreptului de deducere, pentru argumentele invocate mai sus.

I.3. Actul anormal de gestiune – abținerea de la câștig

În mod tradițional doctrina franceză, invocă o a treia formă a actului anormal de gestiune și anume abținerea ori renunțarea la câștig. Am putea

¹⁹ <http://www.jurisprudenta.org/>

²⁰ Art. 11 C. fisc. - *La stabilirea sumei unui impozit, a unei taxe sau a unei contribuții sociale obligatorii, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic, ajustând efectele fiscale ale acesteia, sau pot reîncadra forma unei tranzacții/activități pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției/activității.*

exemplifica cu transmiterea folosinței unor bunuri cu titlul gratuit, către o altă companie ori împrumuturile fără dobândă. În logica profesionistului, acesta are ca scop legitim profitul; desigur, în sens fiscal acest scop este aproape obligatoriu, prezumabil și la nevoie reconstituibil; în caz contrar se ridică întrebări cu privire la scopul ascuns al tranzacției.

În acest sens, a se vedea practică administrativă A.N.A.F., D.G.S.C., Decizia nr. 112(?) / 2009²¹: *În aceste condiții, se reține că sumele primite de celelalte societăți comerciale la care domnul* este acționar majoritar și administrator nu îmbracă forma unor credite rambursabile acordate de SC *, ci sunt asimilate cu creditări efectuate de administrator din surse proprii. Or, în cazul în speță, pentru ca suma de * lei înregistrată de SC * în contul 542 „avansuri de trezorerie” să se poată constitui în „bani personali” ai acționarului majoritar, se impune încadrarea acestei sume în categoria dividendelor, dividendele reprezentând singura modalitate legală prin care deținătorul titlurilor de participare beneficia, în regim de „bani personali”, de profitul realizat de societățile la care deține titluri. În condițiile în care suma în cauză a fost încasată de acționarul * fără nicio contraprestație, nu poate fi încadrată decât în categoria dividendelor, fiind ridicată în folosul personal al asociatului. Aceasta, întrucât nu societatea contestatoare împrumută firmele din grup, ci persoana fizică *.*

În egală măsură, am putea identifica o chestiune sensibilă în materia pierderilor, care de asemenea caracterizează, în sensul consecințelor fiscale, un act de gestiune dincolo de limitele prudenței și diligenței. Astfel, scăzămintele, pierderile, perisabilitățile, lipsurile din gestiune sunt consecințe ale gestiunii unui patrimoniu, cu relevanță inclusiv asupra calității și realității acesteia. În sensul C.fisc., aceste cheltuieli sunt cheltuieli deductibile limitat, în condițiile speciale, care reglementează acel tip de activitate. Desigur, sarcina probei revine contribuabilului.

În acest sens, a se vedea practică administrativă A.N.A.F., D.G.S.C., Decizia nr. 171/2016: *Întrucât societatea nu a prezentat documente justificative din care să rezulte că bunurile lipsă din gestiune, înregistrate de societate în conturile de cheltuieli, au fost degradate calitativ din cauze*

21

obiective și nu mai pot fi valorificate, echipa de inspecție fiscală a procedat la colectarea suplimentară a taxei pe valoarea adăugată în sumă de X lei.

Sancțiunea pentru actul anormal de gestiune în această modalitate este fiscală și constă în reintegrarea venitului impozabil, cu valorile obiect al actelor juridice încadrate ca acte anormale de gestiune.

II. Abuzul de drept

Vom porni în analiza *abuzului de drept* de la elementele generice din formularea C.civ.. Sunt incidente art. 15 C.civ. - *niciun drept nu poate fi exercitat în scopul de a vătăma sau păgubi pe altul ori într-un mod excesiv și nerezonabil, contrar bunei-credințe* și art. 1353 C.Civ. - *cel care cauzează un prejudiciu prin chiar exercițiul drepturilor sale nu este obligat să-l repare, cu excepția cazului în care acesta este exercitat abuziv.*

În doctrina de drept civil, au fost identificate patru caractere care se circumscriu noțiunii de *abuz de drept*, exercitarea dreptului subiectiv civil și anume (i) prin nesocotirea scopului economic și social pentru care a fost recunoscut, (ii) cu nesocotirea legii și moralei, (iii) cu rea-credință și (iv) cu depășirea limitelor sale²².

Pentru o poziționare a acestor elemente în doctrina de drept fiscal, am invocat²³ opinia formulată de domnul Pierre Collin, în calitate de comisar al guvernului în Cauza *Sagal*, în fața Consiliului de Stat al Franței²⁴ - „*ceea ce procedura abuzului de drept vizează să combată, nu este simpla optimizare fiscală sau simplul fapt pentru o societate, de a proceda la acte izolate și curente, care să-i permită reducerea la maximum a datoriei sale fiscale (...). Ceea ce abuzul de drept sancționează este montajul. Acest montaj poate fi o simplă ficțiune juridică, este abuzul de drept prin simulare; poate fi și o simplă ficțiune economică, este abuzul de drept prin fraudă la lege (...). Nu există abuz de drept decât în prezența unei serii de acte, coerente și convergente, executate cu scopul de a crea o situație juridică sau*

²² Ghe. Beleiu, *Drept civil român. Introducere în dreptul civil. Subiectele dreptului civil*, Casa de Editură și Presă „Șansa” S.R.L., București, 1994, p. 81; apud C. Vlădescu, *Abuzul de drept în lumina noului Cod Civil*, pe [juridice.ro](https://www.juridice.ro), <https://www.juridice.ro/170850/abuzul-de-drept-in-reglementarea-noului-cod-civil.html>

²³ I.M. Costea, *Optimizarea fiscală... op. cit.*, p. 108.

²⁴ G. Goulard, *L'abus de droit à la lumière du droit communautaire*. – À propos de l'arrêt CE, 18 mai 2005, SA Sagal, în *Revue de Droit Fiscal*, nr. 44/2005, Fasc. 5, p. 6.

economică artificială, cu scopul unic de a se situa sub prevederile unei dispoziții fiscale favorabile”.

La nivel normativ, avem și o definiție formală, prin dispozițiile art. 11 alin. (12) C.fisc. *pentru a invoca abuzul de drept, trebuie să fie îndeplinite cumulativ două condiții: a) tranzacțiile în cauză, în pofida aplicării formale a condițiilor prevăzute de dispozițiile legale, au drept rezultat garantarea unor avantaje fiscale care ar contraveni scopului acelor dispoziții legale; b) trebuie dovedit, în mod obiectiv, faptul că scopul esențial al operațiunilor în cauză este de a se obține un avantaj fiscal.*

II.1. Simulația în materie fiscală

În contextul actual, economia de creanța fiscală este una din cauzele recurente ale simulației. În mod tradițional, simulația are mai multe forme, din care toate sunt utilizabile în materie fiscală.

II.1.1. Simulația prin act fictiv

În materie fiscală, noțiunea de *act* se suprapune evident cu noțiunea din dreptul civil, desemnând manifestarea de voință a unui subiect de drept, subiect care în domeniul fiscal poate fi contribuabilul însuși ori un terț. Actul desigur poate fi unilateral ori bilateral și specific mecanismului probatoriu în fiscal este subzistența acestuia nu numai ca *negotium juris*, ci și ca *instrumentum probationem*, fie aceste documentul contabil ori nu.

În sistemele de determinare a impunerii în care actele juridice au relevanță (mai puțin sistemul forfetar), aceste acte materializate în înscrisuri sunt obiectul și temeiul unor înregistrări în evidențele contabile, prin preluare în registre și jurnale. Astfel, un act (*negotium*) fictiv se relevă prin unul sau de regulă, mai multe acte (*instrumentum*) fictive²⁵.

(1) Societatea fictivă. Societatea inactivă. Societatea tip-fantomă

O primă ipoteză de lucru în materia simulației este societatea fictivă. Existența registrelor de înregistrare a persoanelor juridice face dificilă utilizarea unei societăți fictive, în sensul de entitate care nu există. Este

²⁵ E.g.: un contract de locațiune fictiv este relevat de contract ca înscris, de factura lunară emisă de locator, de chitanța atestând plata, de evidențierea în jurnale, registre etc., precum și în situațiile financiare finale și declarațiile fiscale – prezentat în „Considerații privind abuzul de drept fiscal prin simulație”, în *Curierul Fiscal*, nr. 6/2011, pp. 40-44, ISSN 1841-7779.

totuși posibil, ca actul fictiv să fie ”încheiat” cu o entitate fictivă, deși acest fapt va fi relativ ușor de evidențiat; spre exemplu, factura dovedind cheltuiala va purta un cod de identificare care corespunde unei alte entități.

O variațiune a societății fictive este societate tip-fantomă, invocată frecvent în cauzele cu miez fiscal. Pentru a defini *societate tip-fantomă* este esențial faptul că aceasta subzistă formal, îndeplinește procedurile de înregistrare și de declarare, însă nu se poate proba realitatea activității sale.

În plan fiscal, societatea fictivă este destul de des asimilată cu *societatea inactivă*, or cele două noțiuni sunt relativ distincte. În cazul societăților inactive este foarte probabil ca actele juridice în cauză să fie reale, nefiind vorba despre o simulație, ci de o lipsă de conformitate fiscală²⁶. Societatea inactivă are un comportament fiscal reprobabil, pentru care a fost înscrisă în acest registru special al contribuabililor inactivi și pentru care suportă și o sancțiune formală a pierderii relevanței fiscale a operațiunilor sale și a înscrisurilor emise.

În acest sens, a se vedea practică administrativă A.N.A.F., D.G.R.F.P. Ploiești, Decizia nr. 498/2016: *Pentru a stabili nedeductibilitatea organelor de inspecție fiscală au reținut că este vorba de achiziții de la societăți radiate, inactive ori care nu au dat curs solicitărilor de prezentare de înscrisuri, care au alt obiect de activitate decât cel corespunzător achizițiilor efectuate de societate, care nu au declarat tranzacțiile în declarațiile informative, iar facturile de achiziții au fost plătite în numerar, la limita plafonului legal de 5.000 lei, existând suspiciunea că s-a evitat efectuarea plăților prin decontare bancară.*

În pofida exemplului de practică administrativă, la nivel de practică judiciară sunt recunoscute aceste distincții. Observăm că în jurisprudența Înaltei Curți, se face distincție între societatea fictivă, societatea tip-fantomă, societatea inactivă și tranzacțiile acestora.

În acest sens, a se vedea Î.C.C.J., s.cont.adm. fisc., Decizia nr. 1274/2015²⁷: *Chiar dacă în concluziile raportului de expertiză referitoare la relațiile comerciale derulate de SC T.P. SRL și SC D.L.F. SRL s-a precizat că acestea erau funcționale trebuie subliniat că organele fiscale nu au considerat că cele două societăți ar fi fost declarate inactive, ci s-a precizat*

²⁶ În sens contrar, a se vedea: S. Bodu, C. Bodu, *Infrațiunile de evaziune fiscală (III). Evaziunea fiscală propriu-zisă*, în Revista română de drept al afacerilor nr. 10/2016, p. 96.

²⁷ jurio.ro

ele au un comportament fiscal tip-fantomă datorită faptului că nu au depus nicio declarație la organul fiscal teritorial. Anexele raportului de expertiză invocate de recurentă nu au fost însușite nici de către organele de cercetare penală pentru că în rechizitoriul D.I.I.C.O.T., Serviciul Teritorial Ploiești s-a reținut că recurenta-reclamanta a făcut acte de comerț nereale cu 33 societăți furnizoare, între care și cele două societăți. Oricum, pentru că în cauza se contestă existența creanței fiscale, instanța trebuie să analizeze întregul material probatoriu administrat în cauză, nu numai expertizele efectuate în alte cauze și, prin coroborarea acestor probe, să se stabilească dacă există sau nu obligația de plată a unor creanțe fiscale de către recurentă....Trebuie precizat că chiar și în ipoteza în care au fost completate toate elementele prevăzute de lege în facturile fiscale nu este înlăturată posibilitatea organului de control fiscal de a dovedi că operațiunile comerciale la care se referă acestea sunt nereale, că acestea sunt simulate și că au fost întocmite cu singurul scop de a fraudă. De aceea, organul fiscal poate să constate că factura sau alt document justificativ are înscrise toate elementele/informațiile prevăzute de lege la data operațiunii, dar se poate dovedi, contrar informațiilor înscrise și completate corect (în mod formal) în factură că operațiunea la care se referă aceasta nu a avut loc în realitate și că a fost întocmit cu singurul scop de a fraudă fiscal, scăzând baza de impozitare pentru o impozitare pe profit mai mică și pentru a solicita deducerea de TVA necuvenit, ipoteză în care organul fiscal are obligația de a răsturna prezumția de bună credință ce rezultă din completarea facturii cu toate informațiile prevăzute de lege și de a dovedi deci fraudarea legii. În speță, organul de control fiscal a reușit să facă dovada că, deși au fost prezentate facturi, fie acestea au înscrise elemente care dovedesc nerealitatea tranzacțiilor, fie acestea nu pot fi considerate document justificativ și au fost prezentate elemente de fapt ce conduc la ideea că acestea nu au la baza tranzacții reale.

Astfel, concluzia generică rezultând din speța invocată este că atunci când este vorba despre societăți tip-fantomă, probatoriul privește actele juridice individual analizate și nu statutul generic al societății.

Sanctiunea pentru tranzacțiile fictive se determină în două planuri și anume în plan fiscal prin pierderea efectelor fiscale ale operațiunii și în plan penal prin relevarea acesteia ca modalitate a infracțiunii de evaziune fiscală, prevăzută la art. 9 alin. 1 lit. c) din Legea nr. 241/2005 - *evidențierea, în actele contabile sau în alte documente legale, a cheltuielilor care nu au la*

baza operațiuni reale ori evidențierea altor operațiuni fictive. Pentru dimensiunea de drept penal, avem și o definiție a operațiunii fictive – art. 2 lit. f) din Legea nr. 241/2005 și anume: *disimularea realității prin crearea aparenței existenței unei operațiuni care în fapt nu există.* Observăm că generic noțiunea de *fictiv* este delimitată antinomic față de noțiunea de *real*²⁸. Am afirma că fictivitatea subzistă ori de câte ori operațiunea nu are loc decât în plan formal, fără a fi dublată în plan material.

Sanctiunea pentru tranzacțiile cu contribuabili inactivi, dispusă în temeiul art. 11 alin. 7 C. fisc. - *Beneficiarii care achiziționează bunuri și/sau servicii de la persoane impozabile stabilite în România, după înscrierea acestora ca inactivi în Registrul contribuabililor inactivi/reactivați conform Codului de procedură fiscală, nu beneficiază de dreptul de deducere a cheltuielilor și a taxei pe valoarea adăugată aferente achizițiilor respective, cu excepția achizițiilor de bunuri efectuate în cadrul procedurii de executare silită și/sau a achizițiilor de bunuri/servicii de la persoane impozabile aflate în procedura falimentului potrivit Legii nr. 85/2014 privind procedurile de prevenire a insolvenței și de insolvență,* este o sancțiune care nu pune în discuție realitatea operațiunii, ci conformitatea acesteia. Aspectul verificat este strict formal și probatoriul limitat în același sens și anume calitatea de contribuabil înscris în Registrul contribuabililor inactivi.

(2) Contractele fictive

Operațiunea contractuală fictivă este adesea parte dintr-un mecanism fraudulos mai complex, invocat anterior, în cazul societăților tip-fantomă. Beneficiile din "economie fiscală" sunt beneficii "continuate"; folosim impropriu termenii pentru a indica faptul că adesea, montajul fiscal este multiplicat ori cel puțin privește contracte cu executare succesivă. Este posibil însă să se particularizeze și raportat la un singur contract. Am înțelege că este posibilă construirea unui mecanism fictiv de deducere având la bază un contract fictiv, mai ales în domeniul contractelor de consultanță.

Codul fiscal și normele metodologice, în varianta anterioară arătau o atenție aparte dispozițiilor privind contractele de consultanță, pentru care

²⁸ Pentru detalii, a se vedea: B. Virjan, *Infrațiunile de evaziune fiscală*. Ediția a 2-a, Editura C.H. Beck, București, 2016.

instituiau un regim special de probare a executării²⁹; reglementarea nu a fost menținută în noul Cod fiscal. De aici, tragem concluzia aplicării în cazul contractelor de consultanță a regimul comun de probă pentru a se obține deductibilitatea.

În acest sens, a se vedea practică administrativă A.N.A.F., D.G.F.P. Cluj (?), Decizia nr. 40/2013: *Față de prevederile legale invocate mai sus, se reține că: deductibilitatea cheltuielilor cu prestările de servicii se analizează în funcție de datele cuprinse în contractul/contractele de prestări servicii referitoare la prestatori, termene, tarife, valoarea totală a contractului și pe baza documentelor justificative care atestă prestarea efectivă și necesitatea acestora*³⁰.

Apreciem că în mod pragmatic, mecanismul contractului fictiv poate fi utilizat în cazul tuturor contractelor dematerializate, ce au ca obiect management, consultanță, drepturi de proprietate intelectuală. În egală măsură, aceste contracte sunt viabile mai ales dacă sunt utilizate prin combinație cu jurisdicții fiscale favorabile: paradisurile fiscale. Exprimăm și menținem opinia exprimată că în aceste ipoteze montajul ne duce, de asemenea aproape, de evaziunea fiscală în sens penal și că cheia soluționării problemei rezidă nu în practica prețurilor de transfer, ci în dovedirea realității operațiunii. Referitor la prețurile de transfer, acestea nu sunt un mijloc de probă, ci o sancțiune pe opozabilitate; între părți tranzacția se va executa la prețul liber stabilit, doar efectele fiscale sunt filtrate prin stabilirea unui preț de referință.

Sancțiunea aplicabilă în ipoteza unui contract fictiv este sancțiunea penală. Afirmăm cu convingere că soluția prețurilor de transfer este legată de o operațiune reală, și *per a contrario* unei operațiuni contractuale fictive i se aplică soluția penală, fiind întrunite elementele constitutive ale infracțiunii în modalitatea de la art. 9 alin. 1 lit. c) din Legea nr. 241/2005³¹. Menținem

²⁹ Art. 21 alin. 4 C. fisc. (Legea nr. 571/2003): Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile: m) cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii, pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestării acestora în scopul activităților desfășurate și pentru care nu sunt încheiate contracte;

³⁰ <http://clujlawyers.ro/wp-content/uploads/2015/08/Jurisprudenta-si-spete.-impozit-profit.pdf>

³¹ Autorat pentru contribuabilul care înregistrează cheltuială și complicitate pentru cel care "înregistrează" venitul.

opinia³² că în ansamblul său, utilizarea unui montaj cu contracte succesive pentru a transfera valoarea impozabilă în baza impozabilă a unei anumite entități reprezintă o faptă ilicită, dincolo de problema prețurilor de transfer.

Vom importa un exemplu de practică judiciară, din jurisprudența Curții de Casație Franceze, pentru a ilustra fictivitatea contractuală, cu angajarea răspunderii penale³³: *dna FE, astrolog a depus la Institutul național de proprietate intelectuală 21 de mărci comerciale, pe care le-a cedat la 31 august 1993, unei societăți holding domiciliată în Curaçao, societatea Zenium, care la 1 septembrie 1994 a concesiionat exploatarea mărcilor către societatea olandeză Technoc et Octrooien, creată șa 12 februarie 1993, care mai departe a transmis utilizarea mărcilor către SEVPC, societate constituită la 1 septembrie 1994 și deținută de soțul dnei E.; controalele fiscale au permis a se stabili că montajul a avut la bază nota confidențială, ridicată din spațiile unui avocat și că contractele de concesiune nu au niciodată executate, nicio redevență nu a fost vărsată sau clamată; autoritatea fiscală redând operațiunilor litigioase valoarea lor reală a considerat că dna. FE a rămas proprietarul mărcilor și că a exploatat profitul acestora.*

Apreciem că fictivitatea contractuală poate avea și o dimensiune inversă, contractul este exclusiv secret; în materie fiscală această modalitate permite ascunderea veniturilor impozabile – prestări servicii, locațiuni, împrumuturi etc., mai ales în ipoteza unor contractori persoane fizice. În acest context, nu putem vorbi expres despre un abuz de drept, ci mai mult despre inacțiune. Cu toate acestea, este evident comportamentul fiscal fraudulos.

Sancțiunea acestui comportament are desigur o dimensiune penală, prin întrunirea elementelor constitutive ale infracțiunii de evaziune fiscală, în modalitatea de la art. 9 alin. (1) lit. a) – *ascunderea bazei impozabile ori taxabile*. Însă este incident și un remediu fiscal, care apreciem noi, intervine întotdeauna în relevarea bazei impozabile și determinarea obligațiilor fiscale

³² I.M. Costea, *Combaterea evaziunii fiscale și fraudă comunitară*, București: Editura C.H. Beck, 2010, pp. 93-94, în dezacord cu S. Bodu, C. Bodu, *Infracțiunile de evaziune fi scală (I). Aspecte comune ale infracțiunilor de evaziune fiscală*, în *Revista română de drept al afacerilor* nr. 8/2016, p. 93.

³³ Cass. crim., 8 febr. 2006, nr. 05-83.493, T. épse E. : *Juris-Data* n° 2006-032456, apud: *Droit fiscal* nr. 20, Mai 2006, comm. 407 - *La procédure de répression des abus de droit est sans incidence sur les poursuites pour fraude fiscale devant la juridiction répressive.*

aferente. Procedul de lucru este estimarea bazei de impunere pe baza unor elemente de probatoriu privind sursa și volumul veniturilor relevante fiscale.

În acest sens, a se vedea C.A. Timișoara, s.cont.adm.fisc., dec. nr. 35/2008³⁴: *Prezentul litigiu are de obiect legalitatea deciziei (...), emisă de D.G.F.P. T, precum și a deciziei de impunere nr. (...), emisă de A.F.P T. (...) s-a reținut că reclamantul Al E. Kamal a acordat împrumuturi cu dobândă în cuantum de (...). În consecință, prin această decizie s-a calculat impozitul pe venitul obținut de reclamant prin această activitate. Instanța de fond a reținut că înscrisurile avute în vedere de către pârâte la calcularea impozitului nu erau suficiente pentru stabilirea bazei de impunere legală, întrucât nu s-a stabilit cu certitudine existența unor titluri de creanță, respectiv existența contractelor de împrumut cu dobândă încheiate de reclamant. Curtea observă, la rândul său, că din dosarul cauzei rezultă că organele fiscale au calculat impozitul pe baza unei adrese comunicate de Inspectoratul de Poliție al Județului T., în care se făcea referire la faptul că reclamantul Al E. Kamal a acordat împrumuturi cu dobândă în cuantum de (...). Calculul sumelor obținute de reclamant în acest mod s-a făcut pe baza unor chitanțe eliberate de reclamant debitorilor săi și pe baza unor tabele și a unor declarații ale unor persoane*³⁵.

II.1.2. Simulația prin act deghizat

Problema *deghizării* apreciem că poate fi privită în registru specific impus de C.civ., distingând între deghizarea totală și deghizarea parțială.

(1) Deghizarea totală

În ipoteza deghizării totale, actul juridic public deturneză efectele actului secret, deturnare care în lumina analizei noastre are efecte fiscale.

Raportat la deghizarea totală, am invoca exemplul deja extrem de sonor al activității dependente deghizate în activitate independentă³⁶. Deghizarea contractului de muncă în contract de prestări servicii ori contracte de cesiune de drepturi de proprietate intelectuală, eventual sub pavăza unei profesii liberale. Remediu material al procedurii este indicat de

³⁴ Jurindex, disponibilă la <http://www.jurisprudenta.org/>

³⁵ Exemplu utilizat și în lucrarea: „Dreptul de apreciere al organului fiscal: recalificare, estimare, ajustare”, în *Curierul Fiscal*, nr. 8-9/2011, ISSN 1841-7779. pp. 49-52

³⁶ I.M. Costea, D. Iluca, „Din nou despre activitățile (in)dependente”, în *Tax Magazine*, nr. 5/2015, p. 213-228

recalificarea după criteriile enumerate la art. 7³⁷ cu detalierile din Normele metodologice. În doctrină au fost exprimate opinii privind natura penală a acestui montaj³⁸; desigur se pune problema unei încadrări textuale raport la modalitățile infracțiunii de evaziune fiscală. Apreciem că ar putea fi incidentă modalitatea de la art. 9 alin. 1 lit. a) din Legea nr. 241/2005 privind evaziunea fiscală și anume *ascunderea bazei impozabile*, în sensul în care este vorba despre o ascundere juridică, o simulație. În egală măsură, aparența de calificare diferită a unui anumit contract tinde să țină în loc răspunderea penală, fiind necesar a se proba și alte elemente specifice montajului pentru a reține existența elementelor constitutive ale infracțiunii.

În acest sens, a se vedea practică administrativă A.N.A.F., D.G.S.C., Decizia nr. 334/2011³⁹: (...) *acestuiua prevăd că reprezintă venituri din*

³⁷ Art. 7 C. fisc. - 1. *activitate dependentă* - orice activitate desfășurată de o persoană fizică într-o relație de angajare generatoare de venituri;

2. *activitate dependentă la funcția de bază* - orice activitate desfășurată în baza unui contract individual de muncă sau a unui statut special prevăzut de lege, declarată angajatorului ca funcție de bază de către angajat; în cazul în care activitatea se desfășoară pentru mai mulți angajatori, angajatul este obligat să declare numai angajatorului ales că locul respectiv este locul unde exercită funcția pe care o consideră de bază;

3. *activitate independentă* - orice activitate desfășurată de către o persoană fizică în scopul obținerii de venituri, care îndeplinește cel puțin 4 dintre următoarele criterii:

3.1. persoana fizică dispune de libertatea de alegere a locului și a modului de desfășurare a activității, precum și a programului de lucru;

3.2. persoana fizică dispune de libertatea de a desfășura activitatea pentru mai mulți clienți;

3.3. riscurile inerente activității sunt asumate de către persoana fizică ce desfășoară activitatea;

3.4. activitatea se realizează prin utilizarea patrimoniului persoanei fizice care o desfășoară;

3.5. activitatea se realizează de persoana fizică prin utilizarea capacității intelectuale și/sau a prestației fizice a acesteia, în funcție de specificul activității;

3.6. persoana fizică face parte dintr-un corp/ordin profesional cu rol de reprezentare, reglementare și supraveghere a profesiei desfășurate, potrivit actelor normative speciale care reglementează organizarea și exercitarea profesiei respective;

3.7. persoana fizică dispune de libertatea de a desfășura activitatea direct, cu personal angajat sau prin colaborare cu terțe persoane în condițiile legii;

³⁸ S. Bodu, C. Bodu, *Infracțiunile de evaziune fi scală (I). Aspecte comune ale infracțiunilor de evaziune fiscală*, în Revista română de drept al afacerilor nr. 8/2016, p. 92.

³⁹

[https://chat.anaf.ro/ContestatiiSite.nsf/ec4cdbdead046898422570de003c294f/f3874a120be86e57c22578f800259eab/\\$FILE/DECIZIA%20334%202011%20DEP.pdf](https://chat.anaf.ro/ContestatiiSite.nsf/ec4cdbdead046898422570de003c294f/f3874a120be86e57c22578f800259eab/$FILE/DECIZIA%20334%202011%20DEP.pdf)

activități dependente, întrucât sunt îndeplinite criteriile precum: părțile au stabilit felul activității, locul în care se desfășoară aceasta (un management presupune prezența la entitatea juridică, respectiv la sediul Clubului de Fotbal, în aceeași măsură și antrenorii, personalul tehnic, medicii – respectiv la terenul de fotbal unde se desfășoară competițiile sportive și antrenamentele); din contract rezultă că persoana fizică contribuie numai cu prestația sa fizică și intelectuală și nu și cu bunurile proprii; Clubul de Fotbal, în calitate de persoană juridică care utilizează capacitatea de muncă a persoanelor fizice cu care are încheiate contracte (managerul, antrenorii, coordonatorii joc, etc.) pune la dispoziția acestora bunuri din patrimoniu (mijloace de transport, autoturisme, telefoane, săli de pregătire, etc.) și decontează cheltuielile făcute de aceștia în interesul Clubului, în sensul că suporta cheltuieli de deplasare, transport, etc.; managerul, antrenorii și celelalte persoane care au fost retribuite pentru prestația față de Club pe bază de convenții civile sunt obligate să se supună hotărârilor Consiliului de administrație, a Conducerii Clubului, existând astfel o relație de subordonare față de acesta.

Desigur este de observat că deși deghizarea este totală, efectul fiscal în aceste condiții este parțial, urmărindu-se economia de contribuții sociale ce derivă din calificarea dependent-independent. Astfel, actul public și actul secret au natură juridică diferită, însă relativ apropiată; distincția dintre contractul individual de muncă și un contract de prestări servicii ori o cesiune de drepturi de autor este certă. Cu toate acestea, la nivelul efectelor produse, vedem o serie de similitudini: contracte cu titlu oneros, cu executare în timp, ce implică prestații fizice ori intelectuale. Ori aceste similitudine sunt oglindite și în arhitectura C. fisc., care consacră regimuri similare pentru venituri cu dinamică similară.

(2) Deghizarea parțială. Prețurile de transfer

În al doilea rând, deghizarea poate privi doar un element al contractului și anume prețul, în sensul în care părțile convin să stabilească baza de impunere prin declararea fictivă a unui preț mai mic ori mai mare.

Simulația cu privire la preț prin diminuarea acestuia intervine de regulă când elementul preț este relevant ca venit al unei persoane impozabile, venit a cărui diminuare se urmărește.

În acest sens, a se vedea Î.C.C.J., s. a II-a, Decizia nr. 80/2016⁴⁰: *Construcția juridică realizată prin încheierea concomitentă a două contracte, unul de vânzare-cumpărare, în care s-a trecut un preț mai mic decât cel real și unul de împrumut, în care suma împrumutată reprezintă, în realitate, diferența dintre prețul real convenit de părți și prețul aparent, declarat în contractul de vânzare-cumpărare, conține toate elementele unei simulații sub forma deghizării parțiale a elementului preț din conținutul contractului de vânzare-cumpărare. Natura ilicită a acestei construcții juridice, prin care părțile au urmărit fraudarea legislației fiscale prin eludarea plății impozitului pe transferul proprietății, nu se răsfrânge asupra scopului urmărit de părți la încheierea contractului de vânzare-cumpărare, deoarece doar modalitatea de plată a prețului are în sine o componentă ilicită, iar nu întreaga operațiune de vânzare-cumpărare, care are la bază principiul libertății contractuale și care nu contravine prevederilor art. 5 C. civ. din 1864.*

Subliniem din nou faptul că actele juridice încheiate între părți, primesc prin normele de drept fiscal o analiză de opozabilitate și nu de validitate; pentru aceste considerente sancțiunea cu care lucrează administrația fiscală este inopozabilitate. Actul juridic public nu va produce efecte fiscale; instituția publică ca și creditor fiind un terț în raport de simulație. Între părți, acestea vor executa actul secret, însă apreciem că în caz de deghizare putem fi chiar în situația în care se va executa actul public.

Simulația cu privire la preț prin majorarea acestuia intervine, de regulă, când elementul preț este utilizat pentru a muta baza impozabilă într-o jurisdicție mai favorabilă fiscal. Astfel, o societate exportă profitul prin intermediul unui contract încheiat cu o persoană afiliată. Desigur, am mai făcut referire la un exemplu similar, însă subliniem că de această dată, contractul este real în materialitatea sa, efectele sale se produc și drepturile și obligații sunt efectiv executare, însă se manipulează prețul.

Soluția la nivel fiscal – sancțiunea specifică – este ajustarea prețului tranzacției raportat la metoda prețurilor de transfer. Astfel, efectul, așa cum am mai subliniat, este de determinare a unei opozabilități limitate a tranzacției în mediul fiscal. Desigur, așa cum invocă și Înalta Curte în Decizia nr. 80/2016, nu sunt incidente aspecte privind nulitatea în procedura

⁴⁰ juridice.ro către <http://www.scj.ro/1093/Detalii-jurisprudenta?customQuery%5B0%5D.Key=id&customQuery%5B0%5D.Value=129084>

fiscală; părțile vor executa actul secret, *sanctiunea civilă care intervine în cazul simulației prin deghizarea parțială a prețului fiind inopozabilitatea față de terți (inclusiv organul fiscal n.n.) a situației create prin contractul ce conține elementul secret, iar nu nulitatea absolută*⁴¹.

Utilizarea prețurilor de transfer se face în condițiile O.P.A.N.A.F. nr. 442/2016 privind cuantumul tranzacțiilor, termenele pentru întocmire, conținutul și condițiile de solicitare a dosarului prețurilor de transfer și procedura de ajustare/estimare a prețurilor de transfer⁴².

În acest sens, a se vedea C.A. Galați, s.cont.adm.fisc., Decizia nr. 304/2915: *În ceea ce privește concluziile diferite ale celor doi experți privind rezultatul analizei prețurilor de transfer prin metoda comparării prețurilor, instanța apreciază că, atât timp cât prețurile practicate pentru vânzări către compania afiliată sunt mai mari, fie mai mici față de prețurile de vânzare către companiile comparabile, ar fi trebuit să fie efectuată o ajustare cumulată cu luarea în considerare și a cazurilor în care prețul cu afiliații este sub intervalul de comparare. Astfel indiferent de metoda luată în calcul (a comparării prețurilor sau metoda marjei nete) nu s-ar fi dispus reconsiderarea nivelului de preț în cazul tranzacțiilor cu persoane afiliate, pentru anul 2009 și 2010.*

Desigur în acest context, actul public are aceeași natură juridică cu actul secret; cu toate acestea apreciem că subzistă elemente constitutive ale infracțiunii de evaziune fiscală, în modalitatea de la art. 9 alin. 1 lit. a) din Legea nr. 241/2005. Apreciam că este incidentă forma de la lit. a) – ascunderea bazei impozabile ori taxabile și nu lit. c) întrucât tranzacția este reală, iar organul fiscal nu probează absența acesteia. În caz contract, este în fapt vorba despre o simulația prin act fictiv.

În acest sens, a se vedea Î.C.C.J., s.cont.adm.fisc., Decizia nr. 974/2014: *Contrar celor reținute de prima instanță, Înalta Curte consideră că intimata-reclamantă nu a demonstrat printr-un probatoriu adecvat că serviciile care făceau obiectul contractelor menționate au fost efectiv prestate. Nu s-au prezentat situații de lucrări, procese-verbale de recepție, studii de fezabilitate și altele asemenea care să facă credibile susținerile părții. Este real că în contextul specific analizat o abordare rigidă a acestei probleme ar putea părea excesivă, însă nici nu poate fi girat punctul de*

⁴¹ Î.C.C.J., Decizia nr. 80/2016, disponibilă pe scj.ro

⁴² Publicat în M. Of. nr. 74 din 02.02.2016.

vedere al contribuabilului potrivit căruia documentele depuse conținând: listă de mărci folosite în România, articole de presă, grafice privind influența diversilor parametri asupra activității, informații extrase de pe internet, grafic de control al calității ș.a.m.d. demonstrează realitatea prestării serviciilor ... De altfel, furnizarea faptică a serviciilor este greu de probat și din cauza modului deficitar, generic, în care au fost redactate contractele de prestări servicii, nefiind prevăzuți parametri obligatorii cum ar fi termenele de efectuare și răspunderea contractuală.

Simularea cu privire la preț înregistrat ca și cheltuială deductibilă intervine atunci când bunurile pentru care se înregistrează cheltuială sunt utilizate *de facto* atât în interesul companiei, cât și în folos personal, spre exemplu: *autoturismul, cu combustibilul aferent, abonamentul telefonului sau renovarea unui imobil ce reprezintă atât sediul societății, cât și locuința personală ori cheltuieli de protocol*⁴³.

Sanctiunea specifică nu poate fi decât recalificarea cheltuielii și înlăturarea acesteia din suma cheltuielilor deductibile. Apreciem că nu se poate vorbi despre răspundere penală în acest caz, deoarece întreaga operațiune este relevantă, iar cheltuiala este reală. Astfel, sancțiunea efectivă nu poate fi decât recalificarea tranzacției față de scopul ei real.

În acest sens, a se vedea practică administrativă A.N.A.F., D.G.F.P. (?), Decizia nr. 238/2010⁴⁴: *Prin urmare, potrivit dispozițiilor legale mai sus citate, rezulta ca sunt deductibile fiscal numai cheltuielile cu funcționarea și întreținerea aferente bunurilor care fac obiectul unui contract de comodat și numai pentru partea aferentă utilizării în scopul afacerii. Dispozițiile fiscale în materie sunt întărite și de doctrina juridică și de contestatară prin contestația depusă, potrivit căreia comodatarul este obligat să suporte doar cheltuielile necesare folosinței lucrului, respectiv doar reparațiile mici numite și locative, care reprezintă un accesoriu al folosinței. Obligația comodatarului de a întreține imobilul ca un bun proprietar implica obligația acestuia de a efectua reparații mici (locative, de întreținere a imobilului) pe perioada derulării contractului, iar la sfârșitul contractului să-l predea în*

⁴³ S. Bodu, C. Bodu, *Infrațiunile de evaziune fiscală (III). Evaziunea fiscală propriuzisă*, în Revista română de drept al afacerilor nr. 10/2016, p. 96.

⁴⁴ https://www.google.ro/search?q=cheltuieli+bunuri+folosinta+mixta&ie=utf-8&oe=utf-8&client=firefox-b-ab&gws_rd=cr&ei=XorsWJbyMMqiUr3EoHg#q=cheltuieli+bunuri+folosinta+mixta&start=10

starea inițială, astfel ca orice obligație suplimentară asumată de comodatari vizând reparații capitale, modernizări și orice alte reparații care nu rezultă din folosința lucrului, fiind în sarcina proprietarului comodant, excede naturii contractului de comodat.

II.1.3. Simulația prin interpunere de persoane

În mod real, am ridică întrebarea dacă simulația prin interpunere de persoane nu apare destul de frecvent în materie fiscală, suprapunându-se cu actul anormal de gestiune, când se înregistrează o cheltuială străină de persoana contribuabilului.

În acest sens, a se vedea Î.C.C.J., s.cont.adm.fisc., Decizia nr. 3253/2012⁴⁵: *Astfel, referitor la impozitul pe dividende, instanța a reținut că este corectă concluzia organelor fiscale privind nedeductibilitatea unor cheltuieli care nu au profitat societății reclamante, ci asociatului unic, fiind vorba de cheltuieli de cazare, lucrări de construcții, textile și confecții, lenjerie, decorațiuni și tablouri, draperii, cuverturi, obiecte de inventar, ș.a. În acest sens, instanța a constatat că acele cheltuieli nu au servit activității economice a reclamantei, fiind astfel incidente prevederile (...) potrivit cărora „se consideră dividend din punct de vedere fiscal și se supune aceluiași regim fiscal ca veniturile din dividende suma plătită de o persoană juridică pentru bunurile sau serviciile furnizate în favoarea unui participant la persoana juridică, dacă plata este făcută de persoana juridică în folosul personal al acestuia”. Referitor la autoturismul marca „a” achiziționat în anul 2004, s-a reținut că în mod corect au fost considerate ca nedeductibile cheltuielile cu amortizarea, reclamanta datorând impozitul pe dividende calculat de organele fiscale, fiind aplicabile dispozițiile (...) Cod fiscal, în conformitate cu care constituie un avantaj impozabil „utilizarea oricărui bun, inclusiv a unui vehicul de orice tip, din patrimoniul afacerii în scop personal”. Sub acest aspect s-a constatat că nu se regăsește excepția prevăzută de același text de lege privind vehiculul ce asigură deplasarea spre și de la locul de muncă, în condițiile în care societatea dispunea deja de numărul de autoturisme*

⁴⁵

<http://taxnews.ro/wp/2016/05/03/iccj-cheltuieli-care-nu-au-profitat-societatii-contribuabile-ci-asociatului-unic-al-acesteia-caracter-neductibil/>

necesare folosirii în interesul serviciului de către administratorul firmei și de personalul care avea activitate de teren.

În cauză, societatea apare ca persoană interpusă în contractele de dobândire a bunurilor în cauză, aceasta nefiind efectiv beneficiara respectivelor bunuri. Desigur, corelăm întrebarea ridicată cu următorul element, în cazul acestui tip de act anormal de gestiune/simulare prin interpunere de persoane subzistă elemente constitutive ale infracțiunii de evaziune fiscală? La o primă analiză, am răspunde negativ, având în vedere că cheltuiala este înregistrată, este reală și efectivă, apreciem că sancțiunea nu poate rezida decât în registru fiscal, așa cum am arătat și la actul anormal de gestiune.

Sancțiunea acestui tip de comportament este fiscală, în sensul că cheltuiala reală și înregistrată este recalificată datorită lipsei legăturii cu persoana care o invocă.

II.2.1. Frauda la lege

Pentru conceptualizare, vom face din nou referire la elemente de doctrină și jurisprudență din dreptul civil, și vom importa o definiție jurisprudențială a conceptului: *frauda la lege reprezintă acea operațiune prin care, la întocmirea unui act juridic, în scopul eludării unor norme legale imperative, sunt uzitate alte norme legale, prin deturnarea acestora din urmă de la scopul în care au fost edictate de legiuitor. Astfel, prin fraudarea legii nu este încălcată litera legii de ordine publică, dar este nesocotit spiritul acesteia. Din punct de vedere structural, frauda la lege conține două elemente: (I) un element obiectiv (exterior), constând în mijloacele aparent legale care sunt utilizate și (II) un element subiectiv, care rezidă în intenția de eludare ori de sustragere de la norma legală aplicabilă. Prin urmare, simpla încălcare a prevederilor legale nu reprezintă fraudă la lege, ci este necesar să se facă (I) dovada faptului că părțile au acționat de conivență pentru a eluda prevederile legale și (II) dovada utilizării unui mijloc/mecanism fraudulos prin care au fost eludate prevederi legale imperative⁴⁶.*

În acest sens, în materie fiscală sunt întrunite o serie de elemente generice, cum ar fi caracterul imperativ al normei; frauda la lege nu se

⁴⁶ Î.C.C.J., s. a II-a, Decizia nr. 1386/2014 - [http://www.scj.ro/1093/Detailii-jurisprudenta?customQuery\[0\].Key=id&customQuery\[0\].Value=108255](http://www.scj.ro/1093/Detailii-jurisprudenta?customQuery[0].Key=id&customQuery[0].Value=108255)

confundă cu libertatea contractuală, ci presupune de asemenea un anumit montaj, cu scopul de a eluda norma fiscală. Frauda la lege nu include simulația; actele încheiate sunt reale, dar nu se justifică decât prin scopul lor fiscal.

Exemplificând vom face trimitere tot la decizia Consiliului de Stat, în Cauza Sagal: *Având în vedere, în primul rând, că Ministrul Economiei, Finanțelor și Industriei susține, fără a fi contrazis în mod serios, că societatea a rămas Fifties, în timpul perioadei de existență, sub dependență de banca responsabilă de crearea sa în ceea ce privește atât gestionarea investițiilor sale, că toate activele sale au constat în valori mobiliare, că nu nu avea competență tehnică în investiții financiare, că acționarii nu au luat parte la adunările statutare, și, prin urmare, această societate a fost lipsită de orice substanță; că de asemenea, ministrul susține, fără urmă de îndoială, că societatea Fifties nu suporta Luxemburg nicio impozitare a profiturilor sale, excluzând dreptul de subscriere extrem de redus, și că prin participația de o șesime capitalul acestei societăți, SA Etablissements Guyomarc'h s-a plasat sub beneficiul regimului fiscal pentru societățile-mamă prevăzute la articolele 145 și 216 din codul fiscal, evitând în același timp aplicarea articolului 209 B același cod referitoare la societățile care dețin cel puțin un sfert din acțiunile unei societăți străine supuse unui regim fiscal preferențial, astfel încât să fie scutite în Franța cu privire la orice impozit pe profit, cu excepția unei cote de costuri și cheltuieli de 5% pe veniturile distribuite și din lichidarea societății holding⁴⁷*

⁴⁷ Textul original, Conseil d'État statuant au contentieux, n° 267087, publicat în Recueil Lebon, consultat la <http://www.etudes-fiscales-internationales.com/media/00/00/1423780618.rtf>, textul original: *Considérant, en premier lieu, que le Ministre de l'Économie, des Finances et de l'Industrie soutient, sans être sérieusement contredit, que la société Fifties est restée, au cours de sa période d'existence, sous l'entière dépendance de l'établissement bancaire à l'origine de sa création en ce qui concerne tant sa gestion que ses investissements, que la totalité de son actif était constituée de valeurs mobilières, qu'elle n'avait aucune compétence technique en matière de placements financiers, que ses actionnaires ne prenaient aucune part aux assemblées statutaires, et qu'ainsi, cette société était dépourvue de toute substance ; que le ministre fait également valoir, sans être davantage contredit, que la société Fifties ne supportait au Luxembourg aucune imposition sur ses bénéfices, exception faite d'un droit d'abonnement de faible montant, et qu'en prenant une participation à hauteur d'un sixième dans le capital de cette société, la SA Etablissements Guyomarc'h se plaçait sous le bénéfice du régime fiscal des sociétés mères prévu aux articles 145 et 216 du code général des impôts, tout en évitant l'application de l'article 209 B du même code relatif aux entreprises détenant au moins le*

Sancțiunea în acest context nu poate rezulta decât din sfera fiscală, prin exercitarea dreptului de stabilire de către organul fiscal și prin reintegrarea bazei impozabile.

III. În loc de concluzii

Acest studiu este un exercițiu de sistematizare a unei arii ample de comportamente fiscale, care se înscriu în limita a două concepte extreme și anume optimizare fiscală și evaziune fiscală.

Rezultă din exemplele tratate că o analiză pe caz poate releva soluția fiscală și penală propice. Calificarea juridică și sancțiunea specifică se vor particulariza doar raportat la fiecare context analizat.

quart des actions d'une société étrangère soumise à un régime fiscal privilégié, de sorte à être dispensée en France de tout impôt sur les sociétés, à l'exception d'une quote-part de frais et charges de 5 %, sur les revenus distribués et le boni de liquidation de la société holding (...)

