



RĂSPUNDEREA JURIDICĂ PENTRU EVAZIUNE FISCALĂ ÎN REPUBLICA MOLDOVA

Costin MĂNESCU,
doctorand ULIM

SUMMARY

Tax evasion is an economic and social phenomenon faced by most countries. Given that the fight against tax evasion is one of the main goals of any state, world countries are in a continuous search for effective solutions to permanently eliminate this phenomenon. Very eloquent is considered that avoiding and eliminating tax evasion if the already established itself require major efforts, so order measures internally and internationally, since whatever form it manifests the phenomenon of tax evasion is able to influence the course normal economy, generating obstacles to the creation and growth of a state budget. Given that taxation is one of the most dynamic phenomena in a market economy, there is need to improve fiscal control system, especially in the segment of tax evasion. Moreover, the trend Moldova to join the European Union heads of tax system reform efforts, in order to align with European standards and European Union position against tax evasion.

Keywords: tax evasion, phenomenon, tax system, legal liability

REZUMAT

Evaziunea fiscală constituie un fenomen economico-social cu care se confruntă majoritatea statelor lumii. Dat fiind faptul că combaterea evaziunii fiscale reprezintă unul din obiectivele principale ale oricărui stat, țările lumii se află într-o căutare continuă de soluții eficiente pentru a elimina definitiv acest fenomen. Evitarea și eliminarea evaziunii fiscale, în cazul în care s-a instaurat deja, necesită ample eforturi, măsuri atât de ordin intern, cât și de ordin internațional, deoarece, indiferent de forma în care se manifestă, fenomenul de evaziune fiscală este capabil să influențeze cursul normal al economiei, generând obstacole în crearea și creșterea bugetului unui stat. Dat fiind faptul că fiscalitatea este unul dintre cele mai dinamice fenomene în economia de piață, apare necesitatea perfecționării sistemului de control fiscal, în mod special pe segmentul evaziunii fiscale. Mai mult decât atât, tendința Republicii Moldova de a adera la Uniunea Europeană îndreaptă eforturile reformatoare ale sistemului fiscal în vederea racordării la standardele europene, precum și la poziția Uniunii Europene față de fenomenul evaziunii fiscale.

Cuvinte-cheie: evaziune fiscală, fenomen, sistem fiscal, răspundere juridică

Introducere. Evaziunea fiscală reprezintă o totalitate de procedee licite sau ilicite prin intermediul cărora contribuabilii sustrag în totalitate sau parțial materia impozabilă a obligațiilor fiscale. Combaterea evaziunii fiscale are, la rândul său, funcția de a trage la răspundere persoanele care sînt vinovate de fraudă fiscală. Astfel, răspunderea juridică este o măsură de constrîngere din partea statului.

Actualitatea studierii acestei probleme reiese din importanța pe care o are fiscalitatea, precum și din importanța reformelor fiscale pentru dezvoltarea economică a oricărui stat. Definirea noțiunii de *evaziune fiscală* constituie subiectul unor studii și analize ale specialiștilor în domeniu, fiind justificate de necesitatea cunoașterii dimensiunilor și implicațiilor acestui fenomen la nivelurile na-

țional, european și internațional, precum și stabilirii și întreprinderii unor măsuri eficiente de prevenire și combatere.

Scopul studiului constă în cercetarea aspectelor care se referă la răspunderea juridică pentru evaziunea fiscală în Republica Moldova, răspundere materializată în forma răspunderii penale și a răspunderii contravenționale.

Rezultate obținute și discuții. Constituția Republicii Moldova, în art. 58, prevede că: "Cetățenii au obligația să contribuie prin impozite și taxe la cheltuielile publice" [1]. Această teză pe care o proclamă Constituția reprezintă una din puținele îndatoriri fundamentale ale cetățenilor. Deși există această obligație constituțională, evaziunile fiscale actualmente iau amploare, afectînd sistemul financiar și cel de drept ale Republicii Moldova. O măsură de ultimă instanță

pentru garantarea acestei obligații constituționale este aplicarea răspunderii penale.

Pentru săvîrșirea evaziunii fiscale, sînt prevăzute 2 tipuri de răspundere: răspunderea penală și răspunderea contravențională.

În teoria penală a Republicii Moldova este foarte puțin studiată problema evaziunii fiscale. Oricare faptă săvîrșită, pentru a fi recunoscută ca infracțiune, trebuie să conțină anumite semne: *pericol social, ilegalitate penală, vinovăție și pasibilitate de pedeapsă*.

În general, răspunderea penală este o formă a răspunderii juridice care constituie consecința nesocotirii dispoziției normelor juridice penale, constînd în raportul juridic penal de constrîngere, născut ca urmare a săvîrșirii infracțiunii, între stat (pe de o parte) și infractor (pe de altă parte), raport complex al cărui conținut îl formează drep-



turile statului, ca reprezentant al societății, de a-l trage la răspundere pe infractor, de a-i aplica sancțiunea prevăzută pentru infracțiunea săvârșită și de a-l constrânge să o execute, precum și obligarea infractorului de a răspunde pentru fapta sa și de a se supune sancțiunii aplicate, în vederea restabilirii ordinii de drept și restaurării autorității legii [2].

Răspunderea penală pentru evaziune fiscală, adică pentru eludarea de la exercitarea obligațiilor fiscale, este prevăzută la art. 244 și art. 244¹ Cod penal (CP) al Republicii Moldova [3].

În continuare voi caracteriza ambele infracțiuni. Astfel, conform art. 244 CP al RM, se incriminează evaziunea fiscală realizată de întreprinderi, instituții și organizații.

Obiectul juridic generic îl constituie relațiile sociale cu privire la economia națională [4].

Obiectul juridic special al infracțiunii prevăzute la art. 244 CP al RM îl reprezintă relațiile sociale referitoare la formarea bugetului public național prin îndeplinirea de către întreprinderile, instituțiile sau organizațiile contribuabile a obligațiilor lor fiscale.

Obiectul material (imaterial) al infracțiunii respective sînt:

- a) documentele contabile, fiscale sau financiare;
- b) obiectele impozabile (altele decît veniturile sau cheltuielile).

Potrivit art. 19 din Legea contabilității, prin *documente contabile* se înțeleg: documentele primare (facturi, chitanțe etc) și cele centralizatoare (Cartea mare sau balanța de verificare și alte registre centralizatoare).

În conformitate cu art. 129 al Codului fiscal (CF) al Republicii Moldova, *documente fiscale* sînt: darea de seamă fiscală, care este orice declarație, informație, calcul,

notă informativă, alt document, care sînt prezentate sau trebuie să fie prezentate organului fiscal, privind calcularea, achitarea, reținerea impozitelor, taxelor, majorărilor de întîrziere (penalităților) și/sau amenzilor ori privind alte fapte ce țin de nașterea, modificarea sau stingerea obligației fiscale [5].

De asemenea, conform alin. 3 art. 187 CF RM, darea de seamă fiscală trebuie să conțină: a) denumirea (numele și prenumele) contribuabilului; b) codul fiscal al contribuabilului, iar după caz – și codul subdiviziunii acestuia; c) perioada fiscală pentru care se prezintă; d) tipul impozitului sau al taxei; e) obiectul impozabil (baza impozabilă); f) cota impozitului sau taxei; g) facilitățile fiscale; h) suma impozitului sau a taxei; i) alte date și informații; j) pentru darea de seamă pe suport de hîrtie – semnătura, autenticată cu ștampilă, a persoanelor responsabile (conducătorul și contabilul-șef) ale contribuabilului sau semnătura contribuabilului (a reprezentantului acestuia), sau semnătura digitală aplicată în modul stabilit de Guvern [6].

În ceea ce privește modalitatea de tănuire a altor obiecte impozabile, obiectul imaterial, acesta îl constituie obiectele impozabile (altele decît veniturile și cheltuielile) [7].

Referitor la obiectul impunerii sau la obiectul impozabil, art. 14 CF RM ne relatează că obiect al impunerii îl constituie:

- a) *în cazul impozitului pe venit* – venitul din orice surse aflate în Republica Moldova, precum și din orice surse aflate în afara republicii, cu excepția deducerilor și scutirilor la care au dreptul, obținut de persoanele juridice și fizice rezidente ale Republicii Moldova care desfășoară activitate de întreprinzător, precum și de persoanele care practică activitate profesională;

- b) venitul din orice surse aflate în Republica Moldova, inclusiv facilitățile acordate de patron, precum și din orice surse aflate în afara republicii pentru activitatea în Republica Moldova, cu excepția deducerilor și scutirilor la care au dreptul, obținut de persoanele fizice rezidente cetățeni ai Republicii Moldova care nu desfășoară activitate de întreprinzător;

- c) venitul din investiții și financiar din orice surse aflate în afara Republicii Moldova, obținut de persoanele fizice rezidente cetățeni ai Republicii Moldova care nu desfășoară activitate de întreprinzător;

- d) venitul din orice surse aflate în Republica Moldova și din orice surse aflate în afara republicii pentru activitatea în Republica Moldova, cu excepția venitului din investiții și financiar din orice surse aflate în afara Republicii Moldova, obținut de persoanele fizice rezidente cetățeni străini și apatrizi care desfășoară activitate pe teritoriul Republicii Moldova;

- e) venitul obținut în Republica Moldova de persoanele fizice ne-rezidente care nu desfășoară activitate de întreprinzător pe teritoriul Republicii Moldova [8].

Latura obiectivă a infracțiunii de evaziune fiscală a întreprinderilor, instituțiilor și organizațiilor are structura constituită din:

1. fapta prejudiciabilă care se exprimă în acțiunea de includere în documentele contabile, fiscale sau financiare a unor date vădit denaturate privind cheltuielile sau veniturile, sau tănuirea prin acțiune sau inacțiune a altor obiecte impozabile;

2. urmările prejudiciabile sub forma neachitării impozitului, suma căruia depășește 1500 u.c.;

3. legătura cauzală dintre fapta prejudiciabilă și urmările prejudiciabile [9].

Din cele menționate reiese că



sînt 3 modalități normative cu caracter alternativ. Prima modalitate a faptei prejudiciabile respective – *inclusiunea în documentele fiscale, contabile sau financiare a unor date vădit denaturate privind veniturile sau cheltuielile* – presupune indicarea în documentele enumerate a datelor care nu corespund realității și care reflectă în mod diminuat mărimea veniturilor, sau dimpotrivă, reflectă exagerat mărimea cheltuielilor. Inclusiunea în documentele fiscale, contabile, financiare a acestor date vădit false nu necesită calificare suplimentară, conform art. 361 CP RM. A doua modalitate este *evidențierea în documentele contabile, fiscale sau financiare a unor cheltuieli care nu au la bază operațiuni reale sau care au la bază operațiuni ce n-au existat*. A treia modalitate este *acțiunea sau inacțiunea de tăinuire a unor obiecte impozabile*. Așadar, toate aceste 3 modalități presupun înșelăciune sau abuz de încredere [10].

Potrivit art. 244 CP RM, prin *tăinuirea altor obiecte impozabile* (altor decît veniturile și cheltuielile) se subînțelege: nerefectarea în documentele contabile a unor obiecte impozabile; calcularea incorectă a bazei impozabile; efectuarea tranzacțiilor fără o perfectare documentară a acestora; neînregistrarea la intrări a valorilor material-marfare; mascarea obiectului impozabil (de exemplu, pe calea exportului fictiv sau a arendării fictive a fondurilor fixe) etc. Tăinuind obiectele impozabile, făptuitorul încalcă prevederile art. 190 Cod fiscal.

Vădit denaturate sînt datele incorecte, special modificate, referitoare la mărimea veniturilor, cheltuielilor ori deducerilor necesare pentru calcularea impozitelor, precum și datele care reflectă incorect starea de fapt în forma ignorării unor informații importante. Se

consideră vădit denaturate datele incluse în documentele contabile, dacă ultimele sînt pregătite spre prezentare la organele fiscale și sînt întocmite într-o formă prestabilită.

Documentele contabile constituie conturile de evidență contabilă incluse în planul de acțiune, documentele justificative care se întocmesc pentru toate operațiunile economice, precum și dările de seamă contabile (bilanțuri, dări de seamă privind veniturile și cheltuielile, calcularea impozitelor etc.).

Inclusiunea în documentele contabile, fiscale sau financiare a unor date vădit denaturate privind veniturile sau cheltuielile presupune micșorarea ilegală a masei impozabile, a veniturilor obținute, majorarea cheltuielilor aferente acestora, calcularea vădit incorectă a cotei impozitelor etc. Considerațiunile generale vizînd problema documentelor contabile sînt redacte în *Legea contabilității* nr. 426-XIII din 4 aprilie 1995 (MO nr. 28 din 25 mai 1995). La soluționarea chestiunii de stabilire a faptului că într-adevăr în documentele contabile, fiscale și financiare se conțin date vădit denaturate, trebuie constatată nu numai necorespunderea cu datele din actele justificative (de evidență primară), incluse în evidența contabilă, fiscală și financiară, ci și necorespunderea acestor date cu veniturile și cheltuielile reale, tipurile cărora sînt stabilite de legislația fiscală.

Referitor la *tăinuirea altor obiecte impozabile*, această noțiune reflectă atît un act de comisiune (inclusiunea în documentele contabile a unor date vădit denaturate referitoare la obiectele impunerii, alte obiecte decît veniturile ori cheltuielile), cît și o omisiune (neprezentarea informației despre obiectele impozabile existente).

Tăinuirea ar trebui privită în sensul larg al cuvîntului, adică drept diminuarea obiectului impo-

zabil în documentele contabile și neîncludere în aceste documente a obiectelor în cauză. Spre exemplu, neînregistrarea fondurilor primite gratuit de la terțe persoane determină tăinuirea obiectului impunerii pe avere și, respectiv, neachitarea acestuia, concomitent nu vor fi achitate nici TVA, nici impozitul pe venit etc. [11].

Abordarea acestei probleme întîmpină unele dificultăți, din motiv că noțiunea de *tăinuire* nu este definită în vreun act normativ și totodată lipsește practica judiciară în acest domeniu. Abordările științifice care se referă la această problemă nu au dus la o concluzie unică.

Cel mai renumit savant în domeniul infraacțiunilor fiscale, Kucev I., definește noțiunea de *tăinuire a obiectelor impozabile* ca orice activitate intenționată, îndreptată la formarea reprezentării false despre obiectele impozabile, în scopul inducerii în eroare a statului, reprezentat de organele sale fiscale, privind proporțiile reale ale impozitelor aferente achitării, cu folosirea ulterioară a mijloacelor neachitate după dorința proprie [12].

Iar autorul rus V. Verin susține că tăinuirea obiectelor impozabile se exprimă prin acțiune, și anume includerea în documentele contabile asupra unor sau altor obiecte impozabile a datelor denaturate ce diminuează suma veniturilor și conduc la diminuarea sumelor impozitelor și contribuțiilor de asigurare socială în fondurile extrabugetare necesare achitării, iar prin inacțiune – ascunderea obiectelor impozabile, ce se manifestă prin nerefectarea lor în documentele dărilor de seamă [13].

În practică, tăinuirea apare în cazurile [14]:

1. nerefectării sumei încasate prin neluarea la evidență a banilor cash, parvenite în casa întreprinderii;



2. neluării la evidență a sumei de pe marfă, obținute prin operațiuni de barter;

3. nereflectării sumelor încasate care au fost transferate în bază dispoziției firmei-contraagent, dar de pe contul întreprinderii-debitor în ordinea de încredințare a obligației unei terțe persoane;

4. cesiunii de creanță sau transmiterii datoriei;

5. evidenței contabile "duble";

6. vânzării fără TVA.

În cazurile sus-menționate are loc tănuirea obiectelor impozabile la TVA, accize etc. O problemă pe marginea căreia practica aplicării normelor de drept se pronunță divers este cea de apreciere ca "tănuire" – neprezentarea dărilor de seamă în cazul în care la întreprindere nu se duce o evidență veridică. În una din publicații, autorii, cu referire la practică, indicau că, de regulă, organele de anchetă și instanțele de judecată atribuie la tănuirea obiectelor impozabile acțiunile care constau în prezentarea organelor fiscale a dărilor de seamă vădit denaturate, dar numai în cazurile în care includerea datelor false a fost precedată de denaturarea intenționată a datelor din documentele primare. Dacă, însă, aceasta nu a avut loc, atunci prezentarea datelor denaturate organelor fiscale presupune diminuarea sau neluarea la evidență a obiectului impozabil, iar această faptă nu va fi apreciată ca tănuire și, respectiv, procesul penal nu va fi pornit [15].

După cum scrie profesorul rus B.Voljenkin, în cazul în care dările de seamă nu se prezintă deloc, organele fiscale sînt în drept să verifice de sine stătător existența obiectelor impozabile la contribuabil în baza documentelor existente la ultimul [16]. Din acest motiv, la tănuire, după opinia cercetătorului, trebuie să fie atribuită neprezentarea intenționată a dărilor de seamă contabile și fiscale în organele fiscale, con-

comitent cu lipsa evidenței contabile (ori ținerea acestora cu denaturări intenționate).

Unii autori consideră că tănuirea se poate manifesta prin lipsa înregistrării la organele fiscale a întreprinderii, filialei sau reprezentanței, precum și a reprezentanței permanente a persoanei juridice străine.

Generalizînd cele expuse putem menționa următoarele trăsături ale tănuirii:

1. Lipsa totală sau parțială în evidența contabilă a întreprinderii a datelor despre obiectele impozabile.

2. Tănuirea nu poate fi relevată la o întreprindere luată separat (obiectul este anume tănuir).

3. Tănuirea obiectului impozabil este o componentă materială, adică survenirea consecințelor stabilite de legea penală în art. 244 CP al RM.

Într-un final, tănuirea obiectului impozabil poate fi definită ca nereflectare totală sau parțială în evidență contabilă și/sau fiscală a întreprinderii a datelor despre obiectele impozabile, precum și neprezentarea intenționată a dărilor de seamă (contabile sau fiscale), concomitent cu lipsa evidenței contabile (sau ținerea acestora cu denaturări intenționate) la sfîrșitul perioadei fiscale respective, cu condiția că aceste fapte au condus la eschivarea de la plata impozitelor în proporții mari [17].

Infrațiunea de evaziune fiscală a întreprinderilor, instituțiilor și organizațiilor este o infrațiune materială și se consideră consumată din momentul producerii urmării prejudiciabile sub forma neachitării impozitului.

Latura subiectivă a infrațiunii specificate la art. 244 CP al RM se caracterizează prin intenție directă. Chiar dacă acest scop nu este stipulat direct în prevederile art. 244 CP RM, acesta se subînțelege

și presupune neachitarea impozitului la bugetul public național. Motivul infrațiunii de evaziune fiscală, de cele mai dese ori, este interesul material [18].

Autorul Viorel Berliba neagă faptul că proporțiile mari ale evaziunii fiscale nu constituie un semn al consecințelor infraționale, ci un criteriu de diferențiere a felului de răspundere pentru delictul fiscal săvîrșit. Datorită acestei idei, conținutul normativ al incriminării este atribuit la categoria celor materiale. Infrațiunea este considerată consumată din momentul prezentării informației denaturate sau abținerii de la prezentarea datelor obligatorii, dacă au expirat termenele pentru prezentarea lor și ca urmare evaziunea fiscală a fost săvîrșită în proporții mari. În continuare, legiuitorul nu ar trebui să pună accent pe niște modalități normative ale delictului fiscal, incriminarea apreciind-o în funcție de o anumită faptă și de consecințele survenite. În corespundere cu gradul de pericol social al infrațiunii, la categoria delictului fiscal pedepsit în mod penal, autorul înaintează ideea incriminării fraudei fiscale, evaziunea fiscală propriu-zisă atribuind-o la o zonă cenușie (adică pedepsită în mod financiar ori contravențional) [19].

Data prezentării documentelor de evidență fiscală trebuie considerată ziua transmiterii oficiale a ei organelor fiscale. În cazul tănuirii altor obiecte impozabile, consumarea infrațiunii trebuie legată de prezentarea la organele fiscale a unor date vădit denaturate privind alte obiecte impozabile (cu excepția datelor referitoare la venituri și cheltuieli), precum și de situația neprezentării acestora în cazul în care aceasta o cere legea. În ambele cazuri, suma impozitului ce urma să fie plătit trebuie să depășească 500 unități convenționale [20].



Dacă documentele contabile au fost denaturate, dar nu au fost prezentate la organele fiscale ori timpul de prezentare nu a expirat, poate fi vorba despre o tentativă de infracțiune [21].

Prin prisma celor consemnate mai sus, menționăm că aplicarea art. 244 CP RM (în ipoteza de includere în documentele contabile, fiscale sau financiare a unor date detanurate privind veniturile sau cheltuielile, a unor cheltuieli care au la bază operațiuni reale sau care au la bază operațiuni ce nu au existat) exclude aplicarea art. 352¹ CP RM. Sau în ipoteza analizată, art. 244 CP RM trebuie privit ca o normă specială în raport cu art. 352¹ CP RM.

În altă ordine de idei, în opinia lui N. V. Danilov, infracțiunile fiscale pot fi în conexiune cu alte infracțiuni, în primul rând cu infracțiunea de spălare a banilor. Aceasta se explică prin faptul că, în lipsa legalizării mijloacelor bănești, a bunurilor sau a veniturilor ilicite obținute de făptuitor în urma săvârșirii infracțiunilor fiscale, este practic imposibilă folosirea acestora [22].

Subiectul infracțiunii descrise este: a) persoana fizică responsabilă care la momentul săvârșirii infracțiunii a atins vârsta de 16 ani; b) persoana juridică (cu excepția autorității publice).

Persoana fizică, în acest caz, trebuie să fie un subiect special, și anume: conducătorul întreprinderii, instituției sau al organizației contribuabile sau contabilul-șef, directorul financiar-contabil, sau să ocupe o altă funcție în cadrul acesteia, care i-ar permite să țină documentele contabile, fiscale sau financiare ori să dispună de obiectele impozabile.

De asemenea, pentru evaziune fiscală sînt trase la răspundere și persoanele fizice care nu practică activitate de întreprinzător prin es-

chivarea de la prezentarea declarației cu privire la impozitul pe venit sau prin includerea în declarație a unor date denaturate, dacă suma impozitului pe venit care trebuia să fie achitat depășește 2.500 de unități convenționale, în conformitate cu prevederile alin. (1), art. 44¹ CP RM. În varianta sa agravantă, prevăzută de alin. (2) art. 244¹ CP RM, evaziunea fiscală a persoanelor fizice conduce la neachitarea impozitului în proporții deosebit de mari.

Obiectul juridic special al infracțiunii prevăzute la art. 244¹ CP RM îl constituie relațiile sociale cu privire la formarea bugetului public național pe calea îndeplinirii de persoanele fizice contribuabile care nu practică activitate de întreprinzător a obligațiilor fiscale. Sub acest aspect, la lit. e) alin. (2) art. 8 al Codului fiscal este prevăzută obligația contribuabilului de a achita la timp și integral, în buget, sumele calculate ale impozitelor, asigurînd exactitatea și veridicitatea dărilor de seamă fiscale prezentate [23].

Obiectul material al infracțiunii în cauză îl reprezintă declarația persoanei fizice cu privire la impozitul pe venit. În contextul infracțiunii prevăzute la art. 244¹ CP RM, evaziunea fiscală privește un singur impozit, și anume impozitul pe venit. Nu se iau în considerație alte impozite (de exemplu, impozitul privat, impozitul pe bunurile imobiliare) [24]. Declarația cu privire la venituri și proprietate (în sensul Legii Republicii Moldova privind declararea și controlul veniturilor și al proprietății demnitarilor de stat, judecătorilor, procurorilor, funcționarilor publici și a unor persoane cu funcție de conducere, adoptate de Parlamentul Republicii Moldova la 19.07.2002) [25] nu poate să reprezinte obiectul material al infracțiunii prevăzute la art. 244¹ CP RM.

Nu poate să reprezinte obiectul material al infracțiunii specificate la art. 244¹ CP RM nici: 1) declarația privind calcularea și utilizarea contribuțiilor de asigurări sociale de stat obligatorii; 2) declarația privind evidența nominală a asiguraților; 3) documentele ce se referă la ținerea evidenței individuale [26].

Neprezentarea în termenul stabilit a declarațiilor privind calcularea și utilizarea contribuțiilor de asigurări sociale de stat obligatorii sau a declarațiilor privind evidența nominală a asiguraților, precum și a documentelor care se referă la ținerea evidenței individuale atrage după sine răspunderea în conformitate cu prevederile alin. (1) art. 294 al Codului contravențional. În același timp, includerea de date false sau incomplete în declarațiile privind calcularea și utilizarea contribuțiilor de asigurări sociale de stat obligatorii sau în declarațiile privind evidența nominală a asiguraților este sancționată în conformitate cu alin. (1) art. 294 al Codului contravențional.

Latura obiectivă a infracțiunii de evaziune fiscală a persoanelor fizice include următoarele trei semne: 1) fapta prejudiciabilă care se exprimă în inacțiunea sau acțiunea de eschivare de la prezentarea declarației cu privire la impozitul pe venit sau includerea în declarație a unor date denaturate; 2) urmările prejudiciabile sub forma neachitării impozitului pe venit, a cărei sumă depășește 2.500 unități convenționale; 3) legătura causală dintre fapta prejudiciabilă și urmările prejudiciabile.

Astfel, fapta prejudiciabilă analizată cunoaște două modalități normative cu caracter alternativ: a) inacțiunea de eschivare de la prezentarea declarației cu privire la impozitul pe venit; b) acțiunea de includere în declarația cu privire la impozitul pe venit a unor date denaturate [27].



Cît privește prima dintre modalitățile specificate mai sus, consemnăm că, în conformitate cu prevederile art. 83 CF RM, declarația cu privire la impozitul pe venit este prezentată Serviciului Fiscal de Stat nu mai tîrziu de 31 martie a anului următor anului fiscal de gestiune, cu excepția cazurilor prevăzute la alin. (5)-(10) art. 83 al Codului fiscal. În cazul depistării de către contribuabil, după 31 martie, în declarația prezentată organelor fiscale a greșelilor care au drept consecință necesitatea introducerii corectărilor în declarația fiscală, contribuabilul are dreptul să prezinte, în condițiile Codului fiscal, o dare de seamă corectată. Dacă contribuabilul intenționează să-și schimbe domiciliul permanent din Republica Moldova în altă țară, el este obligat să prezinte declarația cu privire la impozitul pe venit, în modul stabilit de Codul Fiscal, pentru întreaga perioadă a anului de gestiune cît a fost rezident. Inspectoratul Fiscal de Stat poate prelungi (în limite rezonabile) termenul de prezentare a declarației cu privire la impozitul pe venit, dacă persoana fizică a depus în scris o cerere în acest sens. Prolungirea termenului se admite doar atunci cînd cererea a fost depusă înainte de expirarea termenului stabilit pentru prezentarea declarației.

În conformitate cu prevederile alin. (5) și (6) art. 187 al Codului fiscal, darea de seamă fiscală (inclusiv declarația cu privire la impozitul pe venit) se consideră a fi prezentată la data la care organul fiscal o primește, dacă este întocmită în modul stabilit de legislația fiscală și dacă este perfectată în modul reglementat de Inspectoratul Fiscal Principal de Stat. Darea de seamă fiscală se consideră recepționată de organul fiscal în cazul în care contribuabilul prezintă dovezi în acest sens: un exemplar

de dare de seamă fiscală cu mențiunea organului fiscal că a primit-o; o recipisă eliberată de organul fiscal; avizul poștal etc.

Pentru a putea fi aplicată răspunderea în baza art. 244¹ CP RM, este necesar ca făptuitorul să prezinte declarația cu privire la impozitul pe venit. Nu poate exista infracțiunea analizată, dacă omisiunea de prezentare a declarației cu privire la impozitul pe venit este justificată. De exemplu, nu poate fi aplicat art. 244¹ CP RM în cazul în care făptuitorului i-a fost prelungit (în limite rezonabile) de către Serviciul Fiscal de Stat termenul de prezentare a declarației cu privire la impozitul pe venit, iar termenul prelungit în acest mod nu a fost depășit [28].

Potrivit alin. (1) art. 233 al Codului fiscal, “tragerea la răspundere pentru încălcare fiscală se face în temeiul legislației fiscale în vigoare în timpul și la locul săvîrșirii încălcării, cu condiția că încălcarea fiscală, prin caracterul ei, nu atrage după sine, în condițiile legii, răspunderea penală”. Prin prisma acestei prevederi legale, se poate afirma că neprezentarea dării de seamă fiscale (inclusiv a declarației cu privire la impozitul pe venit) sau prezentarea tardivă a acesteia nu atrage răspunderea în baza art. 244¹ CP RM. De asemenea, nu atrage răspunderea conform alin. (1) art. 260 al CF RM nici eschivarea de la prezentarea declarației cu privire la impozitul pe venit.

Așadar, constatăm faptul că sub incidența art. 244¹ CP RM intră doar sustragerea categorică și definitivă de la prezentarea declarației cu privire la impozitul pe venit. În cazul în care o astfel de sustragere are un caracter limitat în timp, răspunderea se va aplica conform alin. (1) art. 260 al Codului fiscal.

Referitor la a doua modalitate

a faptei prejudiciabile prevăzute la art. 244¹ CP RM – *acțiunea de includere în declarația cu privire la impozitul pe venit a unor date denaturate* – atragem atenția că contribuabilul semnează darea de seamă fiscală, asumîndu-și răspunderea prevăzută de lege pentru prezentarea de date și informații false sau eronate. De asemenea, potrivit art. 85 CF RM, declarația cu privire la impozitul pe venit, care urmează a fi prezentată Serviciului Fiscal de Stat, trebuie să fie perfectată și semnată în conformitate cu regulile și formele stabilite de către serviciul în cauză. Numele persoanei fizice, indicat în documentul semnat de aceasta, servește drept dovadă că documentul a fost semnat anume de către persoana respectivă, dacă nu există probe contrare. Declarația cu privire la impozitul pe venit trebuie să conțină o notificare a contribuabilului că, în cazul în care va include în documentul respectiv informații false sau care induc în eroare, el va purta răspundere în conformitate cu legislația.

Sub incidența art. 244¹ CP RM cade doar includerea în declarația cu privire la impozitul pe venit a unor date denaturate de către declarant. Nu se aplică norma dată în ipoteza falsificării documentului respectiv pe calea fie a contrafacerii (adică a confecționării declarației cu privire la impozitul pe venit false), fie a modificării conținutului declarației cu privire la impozitul pe venit autentic. În aceste cazuri, în funcție de calitatea subiectului, se va aplica art. 332 sau 361 CP RM.

Acțiunea de includere în declarația cu privire la impozitul pe venit a unor date denaturate constituie o denaturare a adevărului în această declarație. Mai precis, ea presupune indicarea în documentul respectiv a datelor care nu corespund realității și care fie



reflectă diminuat mărimea venitului impozabil, fie reflectă incorect alte date din declarația cu privire la impozitul pe venit (de exemplu, datele privind suma scutirilor sau a deducerilor). Oricum, pentru a fi aplicat art. 244¹ CP RM, trebuie să nu corespundă realității, în totalitate sau în parte, datele incluse în declarația cu privire la impozitul pe venit. Proporția în care datele nu corespund adevărului poate fi luată în considerație, eventual, la individualizarea pedepsei.

După E. Florescu, prin evaziune fiscală se înțelege sustragerea, în tot sau în parte, de la impunerea materiei impozabile [29]. Într-adevăr, pentru ca fapta să fie calificată în baza art. 244¹ CP RM, nu este obligatoriu ca făptuitorul să nu achite în întregime impozitul pe venit. Neachitarea poate avea și un caracter parțial. Important este ca mărimea părții neachitate a impozitului pe venit să depășească 2500 de unități convenționale.

Latura subiectivă a infracțiunii specificate la art. 244¹ CP RM este caracterizată prin vinovăție sub formă de intenție. Intenția poate fi doar directă, adică făptuitorul își dă seama de caracterul prejudiciabil al eschivării de la prezentarea declarației cu privire la impozitul pe venit sau al includerii în declarație a unor date denaturate, prevede că suma impozitului pe venit care trebuia să fie achitat depășește 2.500 u.c. și dorește survenirea acestor urmări.

Motivul infracțiunii prevăzute la art. 244¹ CP RM, în cele mai dese cazuri, se exprimă în interesul material.

Subiectul infracțiunii în cauză este persoana fizică responsabilă care, în momentul săvârșirii infracțiunii, a atins vârsta de 16 ani și care întrunește cumulativ următoarele două calități speciale: 1) persoană care nu practică activitate de întreprinzător; 2) persoană

care are obligația să completeze și să prezinte declarația cu privire la impozitul pe venit [30].

În ceea ce se referă la calitățile speciale, este consemnabil că, potrivit pct. 3) art. 5 CF RM, în general, prin “persoană fizică” se înțelege: a) cetățean al Republicii Moldova, cetățean străin, apatrid; b) forma organizatorică cu statut de persoană fizică, potrivit legislației, inclusiv întreprinzătorul individual, gospodăria țărănească (de fermier), dacă CF RM nu prevede altfel.

În conformitate cu art. 244¹ CP RM, subiect al infracțiunii analizate poate fi nu oricare persoană fizică, ci doar persoana fizică care nu practică activitate de întreprinzător. Astfel, persoanele fizice care practică activitate de întreprinzător nu pot fi subiect al infracțiunii specificate la art. 244¹ CP RM.

În continuare voi enumera câteva din categoriile persoanelor care nu cad sub incidența art. 244¹ CP RM. În conformitate cu alin. (2) și (3) art. 18 al Legii Republicii Moldova cu privire la mediere [31], mediatorul achită impozite în condițiile legii; activitatea de mediator nu este activitate de întreprinzător și nu poate fi raportată la o astfel de activitate.

În acord cu alin. (2) art. 2 al Legii Republicii Moldova privind executorii judecătorești, activitatea executorului judecătoresc nu este activitate de întreprinzător.

Potrivit alin. (2) art. 1 al Legii Republicii Moldova cu privire la avocatură [32], activitatea avocatului nu este activitate de întreprinzător. Totodată, conform art. 26-28 din același act legislativ, profesia de avocat se exercită în una din următoarele forme: a) cabinet al avocatului; b) birou asociat de avocați. Cabinetul avocatului se prezintă în raporturile juridice ca persoană fizică. Biroul asociat de avocați este o persoană juridi-

că. În concluzie, avocatul poate fi subiect al infracțiunii prevăzute la art. 244¹ CP RM numai în cazul în care obține venit impozabil din alte surse decât cea profesională de avocat, și se regăsește între persoanele fizice specificate la alin. (2) art. 83 al CF RM [33].

În conformitate cu pct. 16) art. 5 al CF RM, activitatea de întreprinzător (afacere; business) constituie orice activitate conform legislației, cu excepția muncii efectuate în baza contractului (acordului) de muncă, desfășurată de către o persoană, având drept scop obținerea venitului sau în urma desfășurării căreia, indiferent de scopul activității, se obține venit.

După cum rezultă din art. 1, 3 și 13 ale Legii Republicii Moldova cu privire la antreprenariat și întreprinderi [34], activitatea de întreprinzător este activitatea de fabricare a producției, executare a lucrărilor și prestare a serviciilor desfășurată de cetățeni și de asociațiile acestora în mod independent, din proprie inițiativă, în numele lor, pe riscul propriu și sub răspunderea lor patrimonială, cu scopul de a-și asigura o sursă permanentă de venituri. Forma organizatorico-juridică a activității de întreprinzător este întreprinderea. Activitatea de întreprinzător poate fi practică sub mai multe forme organizatorico-juridice: a) întreprindere individuală; b) societate în nume colectiv; c) societate în comandită. Activitatea de muncă individuală are caracter întreprinzător și este desfășurată sub forma de organizare juridică, întreprindere individuală sau în baza patentei de întreprinzător. Munca efectuată conform contractului (acordului) de muncă încheiat nu este considerată activitate de întreprinzător.

Astfel, finalizând analiza acestei infracțiuni, menționăm că varianta agravantă a evaziunii fiscale a persoanelor fizice, prevă-



zute la alin. (2) art. 244¹ CP RM, presupune producerea urmărilor prejudiciabile sub forma neachitării impozitului a cărui mărime depășește 2000–3000 de unități convenționale.

Răspunderea contravențională pentru evaziune fiscală. Prin legea nr. 26, publicată la 18.11.2011, s-au operat modificări atât la Codul penal, cât și la Codul contravențional, prin introducerea răspunderii pentru evaziune fiscală a persoanelor fizice (care nu practică activitate de întreprinzător), atât ca infracțiune (art. 244 CP RM), cât și ca contravenție administrativă (art. 301 CC RM). Anterior era sancționată penal doar evaziunea fiscală a întreprinderilor, instituțiilor și organizațiilor conform art. 244 CP. La data de 13 ianuarie 2012 au intrat în vigoare prevederile Legii pentru modificarea și completarea unor acte legislative nr. 267 din 23.11.2011, prin care în titlul V al Codului fiscal a fost introdus cap. 11 – ”Metodele indirecte de estimare a venitului impozabil al persoanelor fizice”. Astfel, organului fiscal i-au fost delegate împuterniciri ce țin de aplicarea metodelor și surselor indirecte de estimare a venitului impozabil și a obligației fiscale a persoanelor fizice, în cazul în care persoanele fizice rezidente, cetățeni ai RM care nu desfășoară activitatea de întreprinzător nu vor declara veniturile, dar obțin proprietăți (bunuri imobiliare, valori mobiliare, mijloace de transport, mijloace bănești), în perioada unui an fiscal, ce depășesc cumulativ suma de un milion de lei și/sau efectuează anual cheltuieli ce depășesc suma de 500 mii lei, începând cu 1 ianuarie 2012.

Făcând referire la răspunderea contravențională pentru evaziune fiscală, subliniem că răspunderea contravențională se deosebește de răspunderea penală prin caracterul prejudiciabil mai redus.

După cum am menționat și anterior, CF RM nu prevede expres noțiunea de *evaziune fiscală*, însă este cercetată noțiunea de ”procedură de examinare a încălcării fiscale” [35].

Răspunderea contravențională pentru fapta de evaziune fiscală își găsește reglementare în Codul contravențional (CC) al Republicii Moldova. Astfel, art. 301 CC RM conține prevederi referitoare la evaziunea fiscală a persoanelor fizice. Evaziunea fiscală a persoanelor fizice care nu practică activitate de întreprinzător prin eschivarea de la prezentarea declarației cu privire la impozitul pe venit sau prin includerea în declarație a unor date denaturate, dacă suma impozitului pe venit care trebuia să fie achitat nu depășește 2500 de unități convenționale, se sancționează cu amendă de la 100 la 150 de unități convenționale. Nu se aplică sancțiune în cazul în care impozitul pe venit ce urmează a fi achitat este mai mic de 100 unități convenționale [36].

Așadar, în cazul în care suma declarată va fi mai mare de un milion de lei, persoana fizică este obligată să anexeze la declarație documentele care confirmă disponibilul sumei declarate [37].

Sînt obligate să prezinte declarația pe venit inclusiv persoanele fizice care nu au obligații privind achitarea impozitului, dar:

- au obținut venit impozabil din surse altele decît salariul, care depășesc suma scutirii personale pe anul curent;

- au obținut pe parcursul anului 2014 venit impozabil sub formă de salariu, precum și orice alte surse a căror sumă totală depășește suma de 26700 lei;

- a obținut pe parcursul anului 2014 venit impozabil sub formă de salariu care depășește suma de 26700 lei, cu excepția persoanei fizice care obține venit sub formă de salariu la un singur loc de muncă.

Declarația urmează a fi prezentată pînă la data de 31 martie 2015, formularul declarației și modul de declarare fiind aprobate de Ministerul Finanțelor.

De asemenea, persoanele fizice urmează să includă în declarația persoanei fizice cu privire la impozitul pe venit (forma CET 08, anexa nr. 1 la Hotărîrea Guvernului nr. 1398 din 8 decembrie 2008) toate veniturile obținute în perioada fiscală, și nu doar cele obținute sub formă de salariu, și anume:

- Venitul de la activitatea de întreprinzător în cadrul agentului economic persoană fizică;

- Venitul sub formă de creștere de capital;

- Venitul sub formă de dobîndă, obținut conform creanțelor de orice tip, cu excepția dobînzii aferente depozitelor bancare și valorilor mobilire de stat;

- Veniturile sub formă de royalty;

- Veniturile sub formă de anuități, inclusiv obținute în baza tratatelor internaționale la care Republica Moldova este parte, cu excepția celor prevăzute la art. 20 din Codul Fiscal;

- Primele și premiile impozabile, inclusiv obținute în formă nemonetară în urma concursurilor, tombolilor etc.;

- Venitul din investiții și financiar, obținut în străintate, inclusiv veniturile sub formă de dobîndă, royalty, plată pentru arendă, obținute de la agenții economici nerezidenți;

- Alte venituri [38].

Calificarea contravențională a faptelor și omisiunilor de evaziune fiscală este reglementată actual, cu condiția generală de a avea un grad de pericolozitate mai redus decît cel al infracțiunilor.

Astfel, **obiectul juridic general** al evaziunii fiscale ca contravenție îl constituie relațiile sociale care țin de veniturile publice ale



statului. **Obiectul juridic generic** îl formează relațiile sociale care țin de fiscalitate. **Obiectul juridic specific (nemijlocit)** îl constituie relațiile sociale aferente impozitului pe venit.

Obiectul material al acestei contravenții îl reprezintă declarația cu privire la impozitul pe venit și mijloacele bănești datorate bugetului public național (obiecte de impunere fiscală, adică materia impozabilă). În acest caz, obiectul sau materia impozabilă îl reprezintă venitul.

Latura obiectivă se manifestă prin inacțiune sau prin acțiune. Evaziunea fiscală prin inacțiune are loc atunci când persoana se eschivează de la prezentarea declarației cu privire la impozitul pe venit, iar evaziunea fiscală prin acțiune are loc prin includerea în declarație a unor date denaturate, dacă suma impozitului pe venit care trebuia să fie achitat nu depășește 2500 u.c.

Latura obiectivă a evaziunii fiscale prevăzute de art. 301 CC RM, include:

- Fapta prejudiciabilă – care constă în acțiunea de includere în declarație a unor acte denaturate privind veniturile sau cheltuielile, sau inacțiunea de eschivare de la prezentarea declarației cu privire la impozitul pe venit;

- Urmările prejudiciabile sub forma neachitării impozitului, a cărui sumă nu depășește 2500 u.c., de amendă;

- Legătura causală dintre fapta prejudiciabilă și urmările prejudiciabile.

Includerea în declarația cu privire la impozitul pe venit a unor date denaturate referitoare la venituri sau cheltuieli presupune indicarea în documentele respective a datelor care nu corespund realității și care reflectă diminuat mărimea veniturilor sau care reflectă majorat mărimea cheltuielilor [39].

Sustragerea de la plata impozitelor mereu generează o micșorare a veniturilor statului.

Evaziunea fiscală este o contravenție materială și se consideră consumată din momentul survenirii urmărilor prejudiciabile sub forma neachitării impozitului a cărui mărime nu depășește suma de 2500 u.c. de amendă.

Latura subiectivă a contravenției de evaziune fiscală se exprimă prin intenție directă [40].

Subiectul contravenției. Prejudiciul relațiilor în sfera formării bugetului din contul plăților fiscale de la diverse obiecte impozibile este cauzat de neîncasarea mijloacelor fiscale în bugetul respectiv, fapt ce, la rîndul său, reprezintă o consecință a evaziunii fiscale [41]. Acestea fiind spuse, putem concluziona că subiect al acestei contravenții este doar contribuabilul, adică persoana care achită impozit.

Potrivit pct. 2) art. 5 CF RM, contribuabil subiect al impunerii este persoana care, potrivit legislației fiscale, este obligată să calculeze și/sau să achite la buget orice impozite și taxe, penalitățile și amenzile respective, persoana care, conform legislației fiscale, este obligată să rețină sau să perceapă de la altă persoană și să achite la buget plățile indicate.

Subiectul contravenției este persoana fizică responsabilă care a atins vârsta de 16 ani, nu practică activitate de întreprinzător și care, în conformitate cu prevederile legislației în vigoare, este obligată să prezinte organelor date obiective cu privire la plata impozitelor.

Concluzii. În conformitate cu prevederile art. 232 lit. b) cap. XII Cod Fiscal al RM, persoana fizică care nu practică activitate de întreprinzător și a săvârșit o încălcare fiscală este trasă la răspundere și, totodată, ea este trasă și la răspundere contravențională pentru eva-

ziune fiscală. În acest caz se încalcă vădit principiul interdicției dublei sancționări (art. 9 alin. (2) CC), care prevede că nimeni nu poate fi supus de două ori răspunderii contravenționale pentru una și aceeași faptă [42].

Acestea fiind spuse, consider că legislația în domeniu trebuie să fie îmbunătățită prin înlăturarea acestor carențe, ceea ce ar constitui una din metodele eficiente de combatere a fenomenului de evaziune fiscală, iar existența elementului sancționator pentru evaziunea fiscală sub forma răspunderii pentru anumite categorii de fapte comise urmează a fi considerată atât ca o măsură de prevenire, cât și ca o măsură de combatere a evaziunii fiscale.

Recenzent:

Tudor PAȘCANEANU,
conferențiar universitar, doctor

Referințe bibliografice

1. Constituția Republicii Moldova, art. 58.
2. Dicționarul juridic român, preluat de pe: <http://www.diction.ro/juridic/>
3. Codul penal al Republicii Moldova, nr. 985 din 18.04.2002. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova nr. 72-74 din 14.04.2009, art. 195.
4. Stati V. Răspunderea penală pentru evaziune fiscală a întreprinzătorilor, instituțiilor și organizațiilor (art. 244 CP RM). În: Revista Națională de Drept, 2012, nr. 7, p. 13.
5. Art. 129 Cod fiscal al Republicii Moldova, nr. 1163 din 24.04.1997. În: Monitorul Oficial din 08.02.2007, ed. specială.
6. Art. 187 alin. 3 Cod fiscal al Republicii Moldova, nr. 1163 din 24.04.1997. În: Monitorul Oficial din 08.02.2007, ed. specială.
7. Brînză S., Stati V. Drept penal. Partea Specială. Volumul II, Chișinău, 2011, p. 68.
8. Art. 14 Cod fiscal al Republicii



- Moldova, nr. 1163 din 24.04.1997. În: Monitorul Oficial din 08.02.2007, ed. specială.
9. Brînză S., Stati V. Drept penal. Partea Specială. Chișinău, 2011, p. 68, însă cu modificările art. 244 CP RM.
10. Stati V. Răspunderea penală pentru evaziune fiscală a întreprinderilor, instituțiilor și organizațiilor (art. 244 CP RM). În: Revista Națională de Drept, 2012, nr. 7, p. 13.
11. Barbăneagră Alexei ș.a. Cod penal al Republicii Moldova. Comentariu (partea specială). Chișinău, 2009, p. 133.
12. Кучеров И.И. Преступления в сфере налогообложения: Научно-практический комментарий к УК РФ. Москва: УКЦ «ЮрИнфоР», 1999, с. 69.
13. Верин В.П. Преступления в сфере экономики. Москва: Дело, 1999, с. 103.
14. Волженкин Б.В. Уголовная ответственность за налоговые преступления. В: Законность, 1994, № 1, с. 10-16.
15. Berliba V. Aspecte juridico-penale ale evaziunii fiscale a întreprinderilor instituțiilor și organizațiilor. Chișinău: Editura Lumina Lex, 2002, p. 64.
16. Волженкин Б;В. Экономические преступления. СПб.: Юридический центр Пресс, 1998, с. 130.
17. Верин В.П. Преступления в сфере экономики. Москва: Дело, 1999, с. 69.
18. Brînză S., Stati V, Drept penal. Partea Specială. Volumul II. Chișinău, 2011, p. 69.
19. Berliba V. Op. cit., p. 18-20.
20. Barbăneagră Alexei ș.a. Cod penal al Republicii Moldova. Comentariu (partea specială). Chișinău, 2009, p. 134.
21. Ibidem.
22. Данилов Н.В. Уголовная ответственность за уклонение от уплаты налогов с организации: Автореф. Дисс. канд. юрид. наук, Москва, 2008, с. 4.
23. Art. 8 Cod fiscal al Republicii Moldova, nr. 1163 din 24.04.1997. În: Monitorul Oficial din 08.02.2007, ed. specială.
24. Stati V. Răspunderea penală pentru evaziunea fiscală a persoanelor fizice (art. 244¹ CP RM). Partea I. În: Revista Națională de Drept, 2012, nr. 4, p. 8.
25. Legea Republicii Moldova privind declararea și controlul veniturilor și al proprietății demnitarilor de stat, judecătorilor, procurorilor, funcționarilor publici și ale unor persoane cu funcție de conducere, nr. 1264 din 19.07.2002. În: Monitorul Oficial nr. 72-75 din 13.04.2012, art. 229.
26. Stati V. Op.cit., p. 8.
27. Ibidem.
28. Ibidem.
29. Florescu E. Evaziunea fiscală. Rezumat al tezei de doctorat. București, 2011, p. 4.
30. Stati V. Răspunderea penală pentru evaziunea fiscală a persoanelor fizice (art. 244¹ CP RM). Partea II. În: Revista Națională de Drept, 2012, nr. 5, p. 10.
31. Lege cu privire la mediere, nr. 134 din 14.06.2007. În: Monitorul Oficial nr. 188-191 din 07.12.2007, art. 730. Data intrării în vigoare : 01.07.2008.
32. Lege cu privire la avocatură, nr. 1260 din 19.07.2002. În: Monitorul Oficial nr. 159 din 04.09.2010, art. 582.
33. Art. 84 Cod fiscal al Republicii Moldova, nr. 1163 din 24.04.1997. În: Monitorul Oficial din 25.03.2005, ed. specială.
34. Lege cu privire la antreprenoriat și întreprinderi, nr. 845 din 03.01.1992. În: Monitorul Parlamentului nr. 2 din 28.02.1994, art. 33.
35. Botnaru N. Răspunderea contravențională privind evaziunea fiscală. În: Revista Națională de Drept, 2012, nr. 9, p. 73.
36. Art. 301 Cod contravențional al Republicii Moldova nr. 218 din 24.10.2008. În: Monitorul Oficial nr. 3-6 din 16.01.2009, art. 15. Data intrării în vigoare: 31.05.2009, art. 301.
37. Belous Victoria. Impozitarea veniturilor persoanelor fizice cetățeni prin metode indirecte: nouăți legislative. În: Contabilitate și audit, 5 mai 2012, p. 18.
38. Botnaru N. Op. cit., p. 73.
39. Brînză Sergiu, Ulianoschi X., Grosu V., Țurcanu Ion. Drept penal. Partea specială. Vol. II, ed. II. În: Cartier juridic, 2005, iunie, p. 433.
40. Botnaru N. Op. cit., p. 73.
41. Vreamea Igor. Subiectul in-