

**Universitatea Babeş-Bolyai  
Facultatea de Drept**

# **TEZĂ DE DOCTORAT**

**Infracțiunile de evaziune fiscală prevăzute de  
art. 9 din Legea nr. 241/2005 pentru  
prevenirea și combaterea evaziunii fiscale**

*(cuprins și rezumat)*

**Conducător de doctorat:  
Prof. univ. dr. Florin STRETEANU**

**Student-doctorand:  
Oana Laura BUGNAR**

**Cluj-Napoca**

**2020**

## Cuprins:

<b>ABREVIERI.....</b>	<b>11</b>
<b>INTRODUCERE.....</b>	<b>12</b>
<b>Capitolul I: Aspecte introductive.....</b>	<b>14</b>
I. Evoluția reglementărilor privitoare la evaziunea fiscală.....	19
II. Noțiunea de evaziune fiscală.....	28
<b>Capitolul II. Evaziunea fiscală din perspectiva art. 9 din Legea nr. 241/2005.....</b>	<b>50</b>
<b>Secțiunea I: Obiectul juridic al infracțiunii de evaziune fiscală .....</b>	<b>50</b>
<b>Secțiunea a II-a: Modalități care vizează preponderent realitatea scriptică prin comiterea cărora este afectată activitatea de colectare a taxelor și impozitelor.....</b>	<b>53</b>
<b>I. Aspecte preliminare.....</b>	<b>53</b>
§.1. Obiectul juridic special .....	53
§.2. Obiectul material.....	54
§.3. Subiectul activ.....	58
3.1. Delimitări.....	59
3.2. Clasificarea infracțiunilor în funcție de calitatea subiectului activ.....	62
3.3. Fundamentul infracțiunilor cu subiect activ special.....	66
a) Teoria normei speciale.....	66
b) Teoria obligației juridice speciale.....	66
c) Teoria ilegalității speciale .....	69
3.4. Specificul infracțiunilor cu subiect activ special .....	70
a) Calitate preexistentă vs „calitate” dobândită odată cu comiterea faptei.....	70
b) Statut juridic reglementat, generator de drepturi și obligații, în sfera de acțiune a căruia se află valoarea socială protejată.....	72
3.5. Subiectul activ în cazul infracțiunii de evaziune fiscală.....	74
3.6. Administratorul de fapt – subiect activ al infracțiunii de evaziune fiscală?.....	85
3.7. Răspunderea penală a persoanei juridice în cazul infracțiunii de evaziune fiscală.....	90
3.8. Participația penală.....	92
§.4. Subiectul pasiv.....	100
§.5. Latura subiectivă.....	101
§.6. Situație premisă – existența unei obligații fiscale.....	102

## **II. Ascunderea bunului ori a sursei impozabile sau taxabile - art. 9 alin. (1) lit.a...105**

§.1. Noțiunea de „bun ori sursă impozabilă sau taxabilă”.....	105
Situatii particulare problematice din perspectiva noțiunii de „bun ori sursă impozabilă sau taxabilă”.....	113
a) Munca „la negru” .....	113
b) Venituri provenite din activități infracționale.....	121
§.2. Latura obiectivă. Noțiunea de „ascundere”.....	143
2.1. Neînregistrarea unor activități.....	147
2.2. Neînregistrarea ca plătitor de TVA sau aplicarea taxei la marja de profit.....	155
2.3. Nedeclararea sursei impozabile.....	157
a) O soluție „de avarie”? Infracțiune de pericol sau de rezultat? Este posibilă comiterea acestei infracțiuni în varianta omisivă având în vedere dispozițiile art. 17 Cod penal?.....	173
b) Relația cu contravenția prevăzută în art. 336 alin. (1) lit. b din Codul de procedură fiscală.....	178
§.3. Momentul consumării infracțiunii.....	179
§.4. Relația cu alte infracțiuni.....	181
4.1. Relația cu infracțiunile de fals.....	181
a) Relația cu infracțiunea de fals în declarații prev. de art. 326 Cod Penal .....	182
b) Relația cu infracțiunile de fals material în înscrisuri oficiale, fals în înscrisuri sub semnătură privată și uz de fals prevăzute de art. 320, art. 322, respectiv art. 323 Cod penal.....	186
4.2. Relația cu infracțiunea prevăzută de art. 270 alin. (3) din Codul vamal, respectiv art. 452 alin. (1) lit. a și art 452 alin. (1) lit. h din Codul fiscal.....	188

## **III. Omisiunea, în tot sau în parte, a evidențierii, în actele contabile ori în alte documente legale, a operațiunilor comerciale efectuate sau a veniturilor realizate - art. 9 alin. (1) lit.b.....194**

§.1. Noțiunea de „acte contabile” sau „alte documente legale” .....	195
1.1. Probleme de previzibilitate.....	195
1.2. Noțiunea de „acte contabile” .....	197
1.3. Noțiunea de „alte documente legale”.....	205
O altă interpretare?.....	209
a) Categoriile de declarații fiscale relevante în noua interpretare a normei..	211

b) Infrațiune simplă sau continuată în situația omisiunii evidențierii veniturilor atât în evidențele contabile cât și în declarațiile fiscale?.....	213
§.2. Latura obiectivă. Venituri și operațiuni relevante din perspectiva normei de incriminare.....	216
Situații particulare problematice.....	218
a) Neînregistrarea unor achiziții.....	218
b) Regimul special de taxare al TVA pentru achiziții intracomunitare.....	222
Calcularea TVA la marja de profit.....	223
c) Situația facturilor de stornare.....	226
d) Omisiunea evidențierii unor venituri provenite din activități infracționale.....	228
e) Neînregistrarea unor „venituri” provenite din datorii prescrise.....	229
f) Neînregistrarea unei plăți nedatorate și a operațiunilor de restituire a acestei plăți.....	231
§.3. Momentul consumării infracțiunii.....	233
3.1. Infrațiune de pericol sau de rezultat?.....	234
3.2. Momentul consumării .....	239
a) Consumarea infracțiunii în cazul omisiunii evidențierii în actele contabile.....	242
b) Consumarea infracțiunii în cazul omisiunii evidențierii în declarațiile fiscale.....	246
c) Forma continuată a infracțiunii.....	246
§.4. Relația cu contravențiile prevăzute în Legea contabilității și în Codul de procedură fiscală.....	248
4.1. Relația cu contravențiile prevăzute în Legea contabilității.....	249
4.2. Relația cu contravenția prevăzută în art. 336 alin. (1) lit. b din Codul de procedură fiscală.....	250
§.5. Relația cu alte infracțiuni.....	251
5.1. Relația cu infracțiunea de fals intelectual prev. de art. 321 Cod penal .....	252
5.2. Relația cu infracțiunile de fals material în înscrisuri oficiale, fals în înscrisuri sub semnătură privată și uz de fals prev. de art. 320, art. 322 și art. 323 Cod penal .....	254
5.3. Relația cu infracțiunea de fals informatic prev. de art. 325.....	259
5.4. Relația cu infracțiunea de fals în declarații prev. de art. 326 Cod penal .....	260
5.5. Relația cu infracțiunea de delapidare prev. de art. 308 rap. la art. 295 Cod penal și infracțiunea de folosire cu rea-credință a bunurilor sau creditului societății prev. de art. 272 alin. (1) lit. b din Legea nr. 31/1990 ....	261

5.6. Relația cu infracțiunea de bancrută frauduloasă prev. de art. 241 Cod penal. 264

5.7. Relația cu infracțiunea prev. de art. 8 din Legea nr. 241/2005.....267

#### **IV. Evidențierea, în actele contabile sau în alte documente legale, a cheltuielilor care nu au la bază operațiuni reale ori evidențierea altor operațiuni fictive –**

**art. 9 alin. (1) lit. c.....273**

§.1. Latura obiectivă. Evidențierea.....273

§.2. Operațiune vs. cheltuieli.....275

§.3. Noțiunea de operațiune fictivă.....277

Operațiuni cu relevanță penală.....294

a) Evidențierea unor cheltuieli nedeductibile conform Codului fiscal, fictive. 295

b) Înregistrarea unor cheltuieli nedeductibile ca deductibile.....295

c) Necesitatea ca operațiunea evidențiată să genereze un impact negativ asupra bazei impozabile. Situația livărilor fictive intracomunitare.....300

d) Abuzul de drept și actul anormal de gestiune.....313

§.4. Momentul consumării infracțiunii.....319

§.5. Relația cu alte infracțiuni.....320

5.1. Relația cu infracțiunile de fals intelectual, fals în înscrisuri sub semnătură privată și uz de fals prev. de art. 321, art. 322, respectiv art. 323 Cod penal.....321

Probleme specifice în materia participației penale.....322

5.2. Relația cu infracțiunea de fals material în înscrisuri oficiale prev. de art. 320 Cod penal.....334

5.3. Relația cu infracțiunea de delapidare prev. de art. 308 rap. la art. 295 Cod penal .....339

5.4. Relația cu infracțiunea de bancrută frauduloasă prev. de art. 241 Cod penal. 340

5.5. Relația cu modalitățile de comitere a infracțiunii de evaziune fiscală prev. de art. 9 alin. (1) lit. a și b din Legea nr. 241/2005.....341

5.6. Relația cu infracțiunea prev. de art. 8 din Legea nr. 241/2005.....347

#### **V. Executarea de evidente contabile duble, folosindu-se înscrisuri sau alte mijloace de stocare a datelor – art. 9 alin. (1) lit. e .....354**

§.1. Noțiunea de „evidențe contabile duble” .....354

1.1. Condiții de formă .....360

1.2. Documentele contabile relevante și numărul de înregistrări necesare pentru a se putea reține infracțiunea de evaziune fiscală în modalitatea prevăzută la art. 9 alin. (1) lit. e din lege .....363

1.3. Conținutul înregistrărilor.....	367
§.2. Latura obiectivă. Executarea...folosindu-se înscrisuri sau alte mijloace de stocare a datelor.....	368
§.3. Momentul consumării infracțiunii.....	371
§.4. Relația cu alte infracțiuni .....	383
4.1. Relația cu modalitățile de comitere a infracțiunii de evaziune fiscală prev. de art. 9 alin. (1) lit. b și c din lege .....	383
4.2. Relația cu infracțiunile de fals prev. de Codul penal.....	388
<b>VI. Relația infracțiunii de evaziune fiscală cu infracțiunea de spălare a banilor prev. de art. 49 din Legea nr. 129/2019.....</b>	<b>389</b>
§.1. (Im)posibilitatea ca subiectul activ al infracțiunii de spălare a banilor să fie persoana care a comis infracțiunea premisă.....	389
§.2. Noțiunea de bun provenit din săvârșirea unei infracțiuni.....	391
Poate constitui infracțiunea de evaziune fiscală premisa comiterii infracțiunii de spălare a banilor?.....	392
a) Evaziunea fiscală nu poate fi premisa infracțiunii de spălare a banilor.....	393
b) Evaziunea fiscală poate fi premisa infracțiunii de spălare a banilor.....	396
c) Cazul Ballena Blanca (Balena Albă).....	397
§.3. Relația dintre infracțiunea de evaziune fiscală și cea de spălare a banilor în jurisprudența națională .....	402
§.4. În opinia noastră.....	410
Posibilitatea incidenței unor alte texte de incriminare care să permită reținerea infracțiunii de spălare a banilor cu privire la sume de bani transferate în contextul comiterii unei infracțiuni de evaziune fiscală.....	411
<b>Secțiunea a III-a. Modalități prin comiterea cărora este afectată activitatea de verificare de către organele competente a situației fiscale a contribuabilului în vederea stabilirii corecte a acesteia.....</b>	<b>418</b>
<b>I: Aspecte preliminare.....</b>	<b>418</b>
§.1. Obiectul juridic special .....	418
§.2. Obiectul material.....	420
§.3. Subiectul activ.....	422
Participația penală.....	425
§.4. Subiectul pasiv.....	427
§.5. Latura subiectivă.....	427

<b>II. Alterarea, distrugerea sau ascunderea de acte contabile, memorii ale aparatelor de taxat ori de marcat electronice fiscale sau de alte mijloace de stocare a datelor – art. 9 alin. (1) lit. d .....</b>	<b>430</b>
§.1. Noțiunea de „acte contabile”, „memorii ale aparatelor de taxat ori de marcat electronice fiscale” sau „alte mijloace de stocare a datelor”.....	430
1.1. Probleme de previzibilitate?.....	430
1.2. Noțiunea de „acte contabile”.....	431
1.3. Noțiunea de „memorii ale aparatelor de taxat ori de marcat electronice fiscale sau alte mijloace de stocare a datelor”.....	438
§.2. Latura obiectivă a infracțiunii.....	441
2.1. Alterarea.....	441
2.2. Distrugerea.....	444
2.3. Ascunderea.....	446
Așa-zisa „ascundere juridică”. Relația cu infracțiunea prevăzută de art. 280 <sup>1</sup> din Legea nr. 31/1990 a societăților .....	448
§.3. Momentul consumării infracțiunii.....	451
§.4. Relația cu alte contravenții și infracțiuni.....	456
4.1. Relația cu contravenția prev. de art. 336 lit. f din Codul de Procedură Fiscală.....	456
4.2. Relația cu contravenția prev. de art. 41 pct. 2 lit. c din Legea nr. 82/1991 ....	457
4.3. Relația cu contravenția prev. de art. 10 pct. 18 din O.U.G. nr. 28/1999.....	458
4.4. Relația cu contravenția prev. de art. 55 pct. 3 lit. a din Legea nr. 38/2003.....	459
4.5. Relația cu infracțiunea de distrugere prev. de art. 253 Cod penal.....	461
4.6. Relația cu infracțiunea de sustragere sau distrugere de înscrisuri prev. de art. 259 Cod penal.....	464
4.7. Relația cu infracțiunea de fals material în înscrisuri oficiale prev. de art. 320 și fals în înscrisuri sub semnătură privată prev. de art. 322 Cod penal.....	464
4.8. Relația cu infracțiunea de bancrută frauduloasă prev. de art. 241 Cod penal.	466
4.9. Relația cu modalitățile de comitere a infracțiunii de evaziune fiscală prev. de art. 9 alin. (1) lit. b, c și e din lege.....	467
<b>III. Sustragerea de la efectuarea verificărilor financiare, fiscale sau vamale, prin nedeclararea, declararea fictivă ori declararea inexactă cu privire la sediile principale sau secundare ale persoanelor verificate – art. 9 alin. (1) lit. f .....</b>	<b>472</b>
<b>§.1. Aspecte preliminare. ....</b>	<b>472</b>

1.1. Noțiunea de „sediul” .....	472
1.2. Existența unei obligații de declarare a sediului principal sau secundar. Organele în fața cărora trebuie declarat sediul fiscal.....	474
§.2. Latura obiectivă. Sustragerea de la efectuarea verificărilor financiare, fiscale sau vamale prin nedeclararea, declararea fictivă sau inexactă a sediului.....	477
2.1. Nedeclararea sediului principal sau secundar.....	479
2.2. Declararea fictivă sau inexactă a sediului principal sau secundar.....	485
§.3. Momentul consumării infracțiunii.....	488
§.4. Relația cu alte infracțiuni.....	491
4.1. Relația cu infracțiunea de fals în declarații prev. de art. 326 Cod penal.....	491
4.2. Relația cu infracțiunile de fals material în înscrisuri oficiale, fals în înscrisuri sub semnătură privată și uz de fals prev. de art. 320, art. 322 și art. 323 Cod penal.....	492
4.3. Relația cu modalitățile de comitere a infracțiunii de evaziune fiscală prev. de art. 9 alin. (1) lit. a – e din Legea nr. 241/2005.....	495
<b>Secțiunea a IV-a. Modalități prin comiterea cărora ar fi afectată o eventuală procedură de executare silită. ....</b>	<b>498</b>
<b>Substituirea, degradarea sau înstrăinarea de către debitor ori de către terțe persoane a bunurilor sechestrate în conformitate cu prevederile Codului de procedură fiscală și ale Codului de procedură penală – art. 9 alin. (1) lit. g .....</b>	<b>498</b>
§.1. Obiectul juridic.....	498
§.2. Obiectul material.....	499
§.3. Subiectul activ.....	509
§.4. Subiectul pasiv.....	510
§.5. Latura subiectivă.....	510
§.6. Latura obiectivă.....	511
§.7. Momentul consumării infracțiunii. Infracțiune de pericol.....	519
§.8. Relația cu alte infracțiuni.....	520
8.1. Relația cu infracțiunea de sustragere de sub sechestru prev. de art. 261 Cod penal.....	520
8.2. Relația cu infracțiunea de distrugere prev. de art. 253 Cod penal.....	522
8.3. Relația cu modalitățile de comitere a infracțiunii de evaziune fiscală prev. de art. 9 alin. (1) lit. a – f din lege.....	524
<b>Secțiunea a V-a. Sancțiuni, forme agravate și circumstanța atenuantă prev. de art. 10 din lege.....</b>	<b>526</b>

§.1. Sancțiunea.....	526
§.2. Forme agravate.....	531
2.1. Prejudiciu cauzat prin comiterea infracțiunii sau obligație de plată preexistentă? Sfera de aplicabilitate a formelor agravate.....	531
2.2. Determinarea valorii prejudiciului .....	535
§.3. Circumstanța atenuantă prevăzută de art. 10 din lege.....	544
3.1. Condițiile de aplicare a art. 10 din lege.....	545
3.2. Ipoteze speciale.....	557
a) Efectul acoperirii pretențiilor părții civile de către un inculpat, cu privire la ceilalți participanți la comiterea faptei.....	557
b) Efectul acoperirii pretențiilor părții civile de către o terță persoană.....	560
c) Aplicabilitatea dispozițiilor art. 10 alin. (1) în cazul în care infracțiunea de evaziune fiscală este comisă în mai multe dintre modalitățile prevăzute de art. 9 alin. (1) din lege.....	562
3.3. Proiectul de modificare a art. 10 din lege.....	563
<b>Secțiunea a VI-a. Metode alternative de combatere a evaziunii fiscale și propuneri de lege ferenda.....</b>	<b>573</b>
<b>Capitolul III. Concluzii.....</b>	<b>580</b>
<b>Bibliografie:.....</b>	<b>605</b>

## CUVINTE CHEIE

Evaziune fiscală, ascunderea bunului ori a sursei impozabile sau taxabile, acte contabile sau alte documente legale, omisiunea evidențierii operațiunilor comerciale efectuate sau a veniturilor realizate, evidențierea de cheltuieli care nu au la bază operațiuni reale ori evidențierea altor operațiuni fictive, executarea de evidențe contabile duble, sustragerea de la efectuarea verificărilor, substituirea, degradarea sau înstrăinarea bunurilor sechestrate, spălare de bani, administrator de fapt, participație, prejudiciu, sancțiune, cauză de reducere a pedepsei.

## REZUMAT

Evaziunea fiscală este o problemă mondială și atâta timp cât vor exista taxe și impozite, acest fenomen va dăinui. Importanța și actualitatea problemei au constituit așadar unul dintre motivele care au stat la baza prezentului demers științific, în speranța de a contribui prin observațiile formulate la combaterea acestui fenomen.

Prezenta lucrare se dorește a fi o radiografie a dispozițiilor art. 9 din Legea nr. 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, pentru a vedea în ce măsură normele de incriminare sunt adecvate, corespund cerințelor de claritate, previzibilitate și respectă principiul subsidiarității. Chiar dacă această lucrare nu este prima în această materie, analizând doctrina existentă și observând complexitatea mecanismelor evazioniste apărute în practica judiciară, am apreciat că se simte în continuare nevoia unei analize, de această dată mai aprofundată, a normelor de incriminare trecând mai ales dincolo de „bariera” dreptului penal pentru a oferi soluții și răspunsuri concrete la problemele apărute în practică sau care ar putea să apară, inclusiv prin raportare la normele altor ramuri de drept cu precădere de drept fiscal.

Practica judiciară, care este un bun barometru pentru identificarea eventualelor deficiențe ale normelor de incriminare, dovedește de asemenea, în opinia noastră, faptul că încă există probleme de înțelegere și aplicare a acestora, fapt care conduce nu de puține ori la apariția unei practici neunitare. Analizând jurisprudența în materie am identificat o serie de decizii relevante, dar și multe decizii care sunt problematice sau prin care s-au dispus soluții diferite cu privire la cauze similare. Această constatare, coroborată cu faptul că datoria de a găsi soluții la problemele ivite în practica judiciară nu incumbă doar legiuitorului și organelor judiciare, a reprezentat un alt motiv pentru care am apreciat că prezentul demers științific nu ar fi unul lipsit de interes sau de utilitate.

Nu în ultimul rând, am dorit ca prin prezenta lucrare să atragem atenția asupra eventualelor deficiențe ale normelor de incriminare și să formulăm propuneri în vederea îmbunătățirii cadrului legislativ existent.

Prezenta lucrare este structurată în trei capitole. **Capitolul I** al lucrării este dedicat aspectelor

introdutive și întrucât orice fenomen are una sau mai multe cauze, în primul rând am făcut referire la factorii care generează evaziunea fiscală și desigur, la efectele pe care aceasta le produce la nivelul societății. De asemenea, după o incursiune în evoluția legislativă în această materie am analizat noțiunea de „evaziune fiscală”, un concept cu privire la care opiniile sunt împărțite. Cu acest prilej, am delimitat noțiunea de evaziune fiscală de cele de abuz de drept și optimizare fiscală. În acest context, nu putea fi ignorată problema utilizării societăților offshore. Deși asociate în percepția generală cu conduite infracționale, mecanismele puse în practică prin intermediul acestora pot face parte din oricare dintre cele trei categorii menționate anterior (evaziune fiscală, abuz de drept sau optimizare fiscală).

**Capitolul II** reprezintă „esența” acestei lucrări, fiind dedicat modalităților concrete de comitere a infracțiunii de evaziune fiscală prevăzută de art. 9 alin. (1) din Legea nr. 241/2005. Întrucât analiza oricărei infracțiuni trebuie să pornească de la valoarea socială protejată prin norma de incriminare, în cadrul *primei secțiuni* ne-am oprit atenția asupra obiectului juridic al acestei infracțiuni. În opinia noastră, prin incriminarea infracțiunii de evaziune fiscală este protejat bugetul de stat, modalitățile prevăzute la art. 9 din Legea nr. 241/2005 având însă în vedere componente distincte ale acestei protecții. Raportându-ne la obiectul juridic specific, am identificat trei categorii de modalități de comitere a faptei: 1. Modalități care vizează preponderent realitatea scriptică, prin comiterea cărora este afectată activitatea de colectare a taxelor și impozitelor [cele prevăzute la art. 9 alin. (1) lit. a, b, c și e]; 2. Modalități prin comiterea cărora este afectată activitatea de verificare de către organele competente a situației fiscale a contribuabilului în vederea stabilirii corecte a acesteia [cele prevăzute la art. 9 alin. (1) lit. d și f]; 3. Modalități prin comiterea cărora este afectată procedura de executare silită [cea prevăzută la art. 9 alin. (1) lit. g].

*Secțiunea a II-a* cuprinde așadar analiza celor dintâi modalități de comitere a faptei, cele care vizează preponderent realitatea scriptică și prin comiterea cărora este afectată activitatea de colectare a taxelor și impozitelor. În primul rând, în cuprinsul *pct. I din Secțiunea a II-a* am analizat obiectul juridic special și obiectul material al modalităților prevăzute de art. 9 alin. (1) lit. a, b, c și e din lege. În continuare, având în vedere că în ceea ce privește subiectul activ al infracțiunii, opiniile exprimate în doctrină și jurisprudență sunt diverse, am ales mai întâi să identificăm care este, în general, specificul infracțiunilor cu subiect activ special, pornind de la mai multe teorii regăsite în doctrina străină, demers finalizat cu propunerea unui nou criteriu de delimitare a infracțiunilor cu subiect activ special, de cele cu subiect activ general.

Constatând că infracțiunea de evaziune fiscală în unele dintre modalitățile prevăzute de art. 9 alin. (1) din lege este una cu subiect activ special, în mod firesc, ne-am pus problema în ce măsură este posibilă atragerea răspunderii penale a administratorului de fapt. Cu acest prilej, observând unele deficiențe ale normelor de incriminare, am arătat că în opinia noastră ar fi oportună o

intervenție legislativă, sens în care am arătat că legislația italiană ar putea constitui un „punct de plecare” în realizarea unui astfel de demers.

În cuprinsul acestei secțiuni am mai analizat problema răspunderii penale a persoanei juridice și participația în cazul modalităților prevăzute de art. 9 alin. (1) lit. a, b, c și e din lege. Constatând că în doctrină și practica judiciară cele mai mari dileme le generează posibilitatea comiterii faptelor în coautorat, analiza s-a concentrat în principal pe această problemă.

Nu în ultimul rând, am identificat subiectul pasiv al infracțiunii și am analizat latura subiectivă a acesteia, și în aceste materii opiniile exprimate în doctrină fiind divergente. De asemenea, având în vedere că infracțiunea de evaziune fiscală nu poate exista fără preexistența unei obligații fiscale, am analizat și această din urmă noțiune.

Analiza infracțiunii de evaziune fiscală în modalitatea prevăzută de art. 9 alin. (1) lit a, cuprinsă în *pct. II din Secțiunea a II-a*, debutează cu observații pe marginea noțiunii de „bun ori sursă impozabilă sau taxabilă”. Observând că există confuzii și opinii divergente în această privință, instanțele de judecată întâmpinând uneori dificultăți în a identifica bunul ori sursa impozabilă sau taxabilă, am ales să clarificăm mai întâi acest aspect. Discuția nu este una pur teoretică întrucât printr-o corectă identificare a bunului ori a sursei impozabile pot fi delimitate acele conduite care prezintă caracter infracțional de cele care reprezintă exclusiv probleme de drept fiscal. Tot în acest context, având în vedere că în doctrină nu au fost analizate în profunzime două situații problematice, care ar putea fi rezolvate prin raportare la noțiunile de „bun” ori „sursă impozabilă sau taxabilă”, am ales să ne concentrăm atenția asupra acestora, respectiv munca „la negru” și posibilitatea reținerii infracțiunii în cazul ascunderii unor venituri provenite din activități infracționale. În acest ultim caz, am făcut trimiteri inclusiv la jurisprudența relevantă a Curții de Justiție a Uniunii Europene, în ceea ce privește impozitarea veniturilor provenite din activități infracționale, demers finalizat printr-o propunere *de lege ferenda*.

În continuare, am analizat latura obiectivă a infracțiunii, stabilind în primul rând, în ce măsură simpla ascundere fizică a bunului ar putea avea relevanță penală. Tot în acest context, am analizat în ce măsură neînregistrarea unei activități, neînregistrarea ca plătitor de TVA sau aplicarea taxei la marja de profit ar putea sau nu conduce la reținerea infracțiunii de evaziune fiscală. Nedeclararea veniturilor nu constituie un aspect asupra căruia doctrina în materie să fi insistat, răspunsul simplu fiind că fapta constituie infracțiune. Întrucât în opinia noastră, situația nu este atât de simplă, am identificat mai multe ipoteze care pot să apară, oferind soluții la fiecare dintre acestea, inclusiv prin raportare la jurisprudență, precum și la legislația străină.

De asemenea, am analizat în ce măsură infracțiunea este una de pericol sau de rezultat, demers care a presupus trimiteri la legislația fiscală și jurisprudența instanțelor de contencios administrativ și fiscal care se dovedește a fi una neunitară cu privire la momentul apariției creanței

fiscale. Acest moment este relevant din perspectiva normei de incriminare, întrucât adoptarea uneia sau alteia dintre opiniile din materie fiscală cu privire la acest aspect conduce la soluții diametral opuse în plan penal (de achitare sau de condamnare).

Nu în ultimul rând, am analizat momentul consumării infracțiunii, iar mai apoi, având în vedere că din punct de vedere practic, una dintre cele mai importante probleme este cea a relației dintre infracțiunea de evaziune fiscală în modalitatea prevăzută de art. 9 alin. (1) lit. a din lege cu alte infracțiuni, am dedicat o parte a analizei acestui aspect. Astfel, am analizat relația cu infracțiunile de fals prevăzute de Codul penal și cu cele prevăzute de art. 270 alin. (3) din Codul vamal<sup>1</sup>, art. 452 alin. (1) lit. a<sup>2</sup> și lit. h<sup>3</sup> din Codul fiscal.

În ceea ce privește infracțiunea de evaziune fiscală în modalitatea prevăzută de art. 9 alin. (1) lit. b din lege, analizată în cuprinsul *pct. III din Secțiunea a II-a*, am definit mai întâi noțiunile de „acte contabile”, respectiv „alte documente legale” atrăgând atenția asupra eventualelor probleme de previzibilitate ale normei de incriminare. Pentru o mai bună înțelegere a noțiunii de acte contabile și pentru a lămuri în ce condiții omisiunea evidențierii veniturilor sau operațiunilor ar fi justificat să aibă relevanță penală am identificat din nou mai multe ipoteze, oferind soluții în raport de fiecare dintre acestea. În privința noțiunii de „alte documente legale”, observând că interpretarea oferită de doctrina și jurisprudența existente poate conduce la situații absurde, am propus o nouă interpretare a normei de incriminare, neignorând consecințele care pot fi generate de această nouă viziune.

Am arătat de asemenea în acest context faptul că nu ori de câte ori se omite evidențierea unei operațiuni se impune intervenția dreptului penal, relevante din perspectiva normei de incriminare fiind doar operațiunile care, dacă ar fi înregistrate, ar conduce la majorarea bazei de impozitare. Am identificat și analizat astfel unele situații problematice, precum neînregistrarea unor achiziții (în special achiziții intracomunitare), regimul special de taxare al TVA pentru achiziții intracomunitare, situația facturilor de stornare, neînregistrarea unor venituri provenite din activități infracționale, a unor „venituri” provenite din datorii prescise, precum și neînregistrarea unei plăți nedatorate și a operațiunilor de restituire a acestei plăți.

Momentul consumării infracțiunii în această modalitate nu a fost analizat în profunzime în doctrină, în această materie opiniile exprimate rezumându-se la a arăta că infracțiunea se consumă la momentul expirării termenului înăuntrul căruia operațiunea trebuia evidențiată, fără a se arăta însă în concret, care este acest termen. Stabilirea concretă a acestui moment s-a dovedit a fi unul dintre aspectele cele mai dificil de realizat. Raportându-ne la legislația extrapenală, având în vedere

---

<sup>1</sup> Infracțiunea de contrabandă.

<sup>2</sup> Infracțiunea de producere de produse accizabile care intră sub incidența regimului de antrepozitare în afara unui antrepozit fiscal autorizat.

<sup>3</sup> Deținerea în afara antrepozitului fiscal sau comercializarea pe teritoriul României a produselor accizabile supuse marcării, fără a fi marcate sau marcate necorespunzător ori cu marcaje false.

că anterior am identificat în concret actele contabile și declarațiile fiscale care prezintă relevanță din perspectiva normei de incriminare, am reușit să „construim” un raționament care credem noi lămurește această problemă. Nu în ultimul rând, întrucât aplicarea acestui raționament putea genera anumite dileme în ceea ce privește forma continuată a infracțiunii, am analizat și acest aspect.

În continuare, am analizat relația dintre art. 9 alin. (1) lit. b și alte contravenții sau infracțiuni care pot genera probleme de încadrare juridică, cea mai problematică dintre acestea fiind relația cu infracțiunea prevăzută de art. 8 din Legea nr. 241/2005. În această materie am observat că nu de puține ori, noțiunea de „compensare” regăsită în cuprinsul art. 8 din lege este înțeleasă eronat de instanțele de judecată, acest fapt având consecințe asupra încadrării juridice a unor fapte, motiv pentru care ne-am concentrat atenția și asupra lămuririi acestei noțiuni. Pentru o cât mai mare claritate a soluțiilor propuse, relația dintre aceste infracțiuni a fost analizată prin raportare la diverse ipoteze care, credem noi, vor conduce la o mai bună înțelegere a normelor de incriminare.

În ceea ce privește infracțiunea de evaziune fiscală în modalitatea prevăzută de art. 9 alin. (1) lit. c din lege, analizată în cuprinsul *pct. IV din Secțiunea a II-a*, am adoptat o viziune inovatoare în opinia noastră, care conduce la o aplicare rațională a textului. După definirea noțiunilor de operațiune și cheltuieli, am procedat la analiza noțiunii de „operațiune fictivă”, concluzionând că nu orice element de fictivitate inserat în evidențele contabile trebuie să conducă la concluzia că sunt îndeplinite condițiile laturii obiective a infracțiunii, propunând în acest sens ca element de diferențiere componenta economică a operațiunii.

În continuare, am analizat care sunt operațiunile fictive înregistrate care pot avea relevanță penală, concluzionând că relevante sunt doar acelea care au aptitudinea de a diminua baza impozabilă. Astfel, evidențierea unor operațiuni fictive care potrivit Codului fiscal nu conduc însă la diminuarea bazei impozabile (fiind cheltuieli care și dacă ar fi fost reale nu ar fi fost deductibile) nu are relevanță din perspectiva normei de incriminare. De asemenea, am analizat situația înregistrării unor cheltuieli nedeductibile ca deductibile, situația livrărilor fictive intracomunitare și am delimitat infracțiunea de evaziune fiscală în modalitatea prevăzută de art. 9 alin. (1) lit. c din lege de situațiile în care suntem în prezența unui abuz de drept sau a unui act anormal de gestiune.

Analiza infracțiunii de evaziune fiscală în modalitatea prevăzută de art. 9 alin. (1) lit. c din lege se încheie cu observații pe marginea momentului consumativ și desigur, a relației cu alte infracțiuni. Deși la o primă vedere ar putea părea că relația cu infracțiunile de fals este una clară, lucrurile se complică atunci când ne raportăm la mecanisme complexe care implică participarea unui „lanț” de contribuabili la comiterea faptei. Din acest motiv, am analizat în acest caz mai multe ipoteze distincte care pot apărea în practica judiciară, identificând în fiecare situație în parte soluția care în opinia noastră se impune.

Noțiunea de evidențe contabile duble a fost interpretată neunitar în practica judiciară, motiv

pentru care în debutul analizei infracțiunii de evaziune fiscală în modalitatea prevăzută de art. 9 alin. (1) lit. e din lege, din cuprinsul *pct. V din Secțiunea a II-a*, ne-am raportat în primul rând la acest aspect. De altfel, credem că lămurirea noțiunii de evidențe contabile duble este poate cea mai importantă în cazul acestei modalități. Analizând în continuare latura obiectivă a infracțiunii, am arătat ce trebuie să înțelegem prin „executare”, am arătat că în opinia noastră, precizarea în cuprinsul normei de incriminare a faptului că aceasta trebuie să se realizeze prin folosirea de înregistrări sau alte mijloace de stocare a datelor este redundantă și chiar criticabilă.

Momentul consumării infracțiunii reprezintă și în acest caz un aspect problematic, acesta depinzând practic de momentul de la care putem constata că există „evidențe contabile duble”. Tocmai de aceea arătam anterior că definirea acestei noțiuni este poate cea mai importantă, de aceasta depinzând și momentul consumării infracțiunii. Prin raportare la ipoteze concrete, am arătat care este în opinia noastră, momentul consumării infracțiunii.

Un alt aspect problematic pe care l-am analizat l-a constituit identificarea naturii infracțiunii de evaziune fiscală în modalitatea prevăzută de art. 9 alin. (1) lit. e din lege, în doctrină aceasta fiind calificată drept continuă sau continuată. Am înțeles să nu achiesăm la nici una dintre aceste opinii și am adoptat o nouă viziune, respectiv aceea că infracțiunea de evaziune fiscală în această modalitate este una de obicei. Privind această infracțiune ca fiind una de obicei, credem că lucrurile devin mult mai clare, atât în ceea ce privește momentul consumării cât și cel al epuizării, precum și cu privire la semnificația actelor materiale comise pe parcurs. Nu în ultimul rând, am subliniat carențele acestei norme de incriminare și am arătat de ce, în opinia noastră, reglementarea acestei modalități de comitere a infracțiunii nu doar că nu era necesară, dar generează și probleme de aplicare, mai ales în relația cu celelalte modalități prevăzute de art. 9 alin. (1) din lege.

Relația infracțiunii de evaziune fiscală cu cea de spălare a banilor este una cât se poate de problematică în opinia noastră, motiv pentru care am ales să o analizăm distinct, în cuprinsul *pct. VI din Secțiunea a II-a*. Doctrina și practica se rezumă în general la a aprecia că cele două pot fi reținute în concurs, de multe ori în mod complet eronat, fără a se concentra pe identificarea bunului care face obiectul spălării deși premisa comiterii infracțiunii de spălare de bani constă în existența unui bun provenit din săvârșirea unei infracțiuni. Or, în contextul în care comiterea infracțiunii de evaziune fiscală în modalitatea prevăzută de art. 9 alin. (1) lit. a, b și c are ca urmare diminuarea creanței fiscale, iar sumele de bani sustrase de la impozitare au intrat în mod legal în patrimoniul contribuabilului ca urmare a desfășurării activității economice, nu ca urmare a comiterii infracțiunii de evaziune fiscală, reținerea celor două infracțiuni în concurs nu mai este atât de facil de argumentat. În consecință, am analizat în cuprinsul lucrării, prin trimitere și la doctrina și jurisprudența străină, argumentele care ar putea susține reținerea infracțiunii de spălare a banilor și în cazul în care infracțiunea premisă este cea de evaziune fiscală, dar și argumentele care susțin

punctul de vedere contrar.

În opinia noastră, contrar „tradiției”, infracțiunea de spălare de bani nu poate avea ca obiect bunuri provenite din săvârșirea infracțiunii de evaziune fiscală, pentru motivele arătate în cuprinsul lucrării. În aceste condiții am analizat ulterior în ce măsură ar putea fi incident un alt text de incriminare care să permită reținerea infracțiunii de spălare a banilor cu privire la sume de bani transferate în contextul comiterii infracțiunii de evaziune fiscală. Am analizat astfel în ce situații comiterea infracțiunii prevăzute de art. 9 alin. (1) lit. c și plata unor eventuale facturi fictive ar putea conduce la reținerea infracțiunii de delapidare, iar în cazul unui răspuns afirmativ, în ce condiții ar putea fi reținută infracțiunea de spălare de bani având ca obiect sumele obținute ca urmare a comiterii celei din urmă infracțiuni.

**Secțiunea a III-a** din capitolul II cuprinde analiza modalităților prin comiterea cărora este afectată activitatea de verificare de către organele competente a situației fiscale a contribuabilului în vederea stabilirii corecte a acesteia, din această categorie făcând parte faptele prevăzute la art. 9 alin. (1) lit. d și f din lege. După analiza obiectului juridic special și a obiectului material, în contextul analizării subiectului activ al celor două modalități de comitere a infracțiunii de evaziune fiscală, ca element de particularitate, am subliniat faptul că infracțiunea de evaziune fiscală în modalitatea prevăzută de art. 9 alin. (1) lit. f în anumite circumstanțe nu poate fi reținută în sarcina persoanei juridice.

Trecând la analiza laturii obiective a infracțiunii prevăzute de art. 9 alin. (1) lit. d din lege, analiză regăsită la *pct. II din Secțiunea a III-a*, am arătat în primul rând că în opinia noastră poate fi adusă în discuție o problemă de previzibilitate a normei în ceea ce privește noțiunea de „acte contabile”, încercând ulterior să identificăm în concret care sunt actele contabile relevante din perspectiva normei de incriminare. Întrucât modalitatea în care legiuitorul a înțeles să incrimineze această faptă poate conduce la situații absurde, în care deși formal ar fi întrunite elementele constitutive ale infracțiunii de evaziune fiscală, ar fi excesivă intervenția dreptului penal, am propus o altă interpretare, mai rațională a normei, oferind exemple în acest sens, în funcție de mai multe ipoteze.

În continuare, am analizat cele trei modalități concrete de comitere a faptei. Raportat la „alterare”, am atras atenția asupra modalității în care această faptă trebuie delimitată de cele prevăzute la art. 9 alin. (1) lit. b sau c din lege. Distrugerea ca modalitate de comitere a infracțiunii generează probleme din perspectiva posibilității atragerii răspunderii penale în cazul în care fapta este comisă prin omisiune, date fiind dispozițiile art. 17 din Codul penal, motiv pentru care am ales să analizăm și acest aspect, nedezbătut până la acest moment în doctrină.

În contextul analizării ascunderii ca modalitate de comitere a faptei ne-am concentrat atenția și asupra așa-zisei „ascunderi juridice” care poate să apară, potrivit unor autori, în contextul

comiterii infracțiunii prevăzute de art. 280<sup>1</sup> din Legea nr. 31/1990, punct de vedere însușit de practica judiciară. Pentru motivele arătate în cuprinsul lucrării, am înțeles să nu achiesăm la acest punct de vedere, concluzionând că în cazul modalității prevăzute de art. 9 alin. (1) lit. d din lege, relevantă este ascunderea fizică a actelor contabile, memoriilor aparatelor de taxat ori de marcat electronice fiscale sau a altor mijloace de stocare a datelor.

Analizând momentul consumării și în ce măsură infracțiunea este una de pericol sau de rezultat, am arătat totodată că aceasta este una cu conținut alternativ. În contextul în care în doctrină nu au fost analizate în detaliu situațiile care se pot ivi, am arătat că deși suntem în prezența unei infracțiuni cu conținut alternativ, nu în toate cazurile în care se comit modalități alternative ale acesteia, la intervale de timp și în baza aceleiași rezoluții infracționale s-ar impune reținerea formei continuate, ci doar atunci când valoarea socială protejată este lezată din nou.

Nu în ultimul rând, în contextul analizării infracțiunii de evaziune fiscală în modalitatea prevăzută de art. 9 alin. (1) lit. d din lege ne-am raportat la relația dintre aceasta și alte contravenții sau infracțiuni care ar putea genera probleme de încadrare juridică.

Infracțiunea de evaziune fiscală în modalitatea prevăzută de art. 9 alin. (1) lit. f din lege este analizată în cuprinsul *pct. III din Secțiunea a III-a*. Deși aparent clar reglementată, am demonstrat în cuprinsul lucrării că norma de incriminare generează numeroase probleme de aplicare și interpretare. În primul rând, în contextul unei legislații extrapenale neclare, care conține prevederi contradictorii, regăsite în multiple acte normative, inclusiv infralegale, a fost dificil de identificat care sunt organele în fața cărora se impune declararea sediului fiscal. În acest context, am propus ca situația să fie rezolvată diferit, în funcție de contribuabil, respectiv dacă acesta este unul care are obligația de a se înregistra doar la organele fiscale sau și la O.R.C.

În al doilea rând, și mai dificil a fost de identificat termenul înăuntrul căruia trebuie îndeplinită obligația de declarare a sediului, având în vedere că printre modalitățile de comitere a faptei este prevăzută și una omisivă – nedeclararea. Pentru a lămuri această problemă am apreciat că analiza trebuie să se facă în raport de categoriile de contribuabili la care am făcut referire *supra* (care au sau nu obligația de înregistrare și la O.R.C.) și în funcție de momentul la care este omisă declararea sediului – la constituirea entității/începerea activității sau ulterior, soluțiile fiind diferite, după caz. Alegând să trecem dincolo de a afirma simplu că în modalitatea omisivă infracțiunea se consumă la momentul expirării termenului de declarare a sediului și încercând să identificăm în concret acest moment, am constatat că norma de incriminare este profund problematică nu doar din perspectiva lipsei de previzibilitate și claritate generate de legislația extrapenală care o completează, dar și din perspectiva faptului că aceeași conduită, în cazul unor contribuabili constituie infracțiunea de evaziune fiscală, iar în cazul altora nu.

De asemenea, am analizat momentul consumării infracțiunii, un aspect care nu este mai clar și

mai puțin problematic decât cele la care am făcut referire anterior.

Finalmente, infracțiunea de evaziune fiscală în modalitatea prevăzută de art. 9 alin. (1) lit. f din lege a fost analizată în relație cu alte infracțiuni.

**Secțiunea a IV-a** din Capitolul II al prezentei lucrări este dedicată infracțiunii de evaziune fiscală în modalitatea prevăzută de art. 9 alin. (1) lit. g din lege, o modalitate prin comiterea căreia ar putea fi afectată o eventuală procedură de executare silită.

Un element important și asupra căruia am insistat, constă în identificarea obiectului material al infracțiunii. O întrebare la care nu s-a mai răspuns până în prezent este dacă infracțiunea de evaziune fiscală poate fi reținută în cazul comiterii faptei asupra unui bun sechestrat, indiferent de scopul instituirii măsurii asigurătorii. Pornind de la scopul special prevăzut de norma de incriminare, am concluzionat că pot fi obiect material al acestei infracțiuni doar bunurile asupra cărora a fost instituită măsura sechestrului în vederea reparării prejudiciului cauzat prin comiterea faptei. Tot cu prilejul analizării obiectului material al acestei infracțiuni am analizat în ce măsură Decizia nr. 19/2017 a instanței supreme, pronunțată în recurs în interesul legii, ar putea influența aplicabilitatea normei de incriminare, răspunsul fiind negativ și de această dată. În acest context am subliniat faptul că premisa comiterii infracțiunii este existența unui bun sechestrat, individualizat de organele competente.

De asemenea, întrucât atât în doctrină cât și în practică s-a pus problema efectelor pe care le-ar putea avea o eventuală viciere a procedurii de sechestr, ne-am oprit atenția și asupra acestui aspect. După analiza subiectului activ, pasiv și a laturii subiective a infracțiunii, am analizat modalitățile concrete de comitere a faptei.

În ceea ce privește degradarea, ca modalitate de comitere a faptei, am identificat de asemenea trei probleme care în opinia noastră au necesitat atenție, respectiv: dacă poate fi reținută infracțiunea în cazul în care un bun este degradat însă nu este afectată valoarea economică a acestuia, dacă prin degradare se poate înțelege și distrugerea totală a bunului, respectiv dacă infracțiunea în această modalitate poate fi comisă și prin omisiune date fiind dispozițiile art. 17 din Codul penal.

Nu în ultimul rând, am arătat că în opinia noastră, contrar unor opinii exprimate în doctrină, infracțiunea este una de pericol, iar mai apoi am analizat relația infracțiunii de evaziune fiscală în modalitatea prevăzută de art. 9 alin. (1) lit. g din lege cu alte infracțiuni prevăzute de Codul penal.

**Secțiunea a V-a** este dedicată sancțiunii prevăzute de lege pentru comiterea infracțiunii de evaziune fiscală, formelor agravate prevăzute de art. 9 alin. (2) și (3) și circumstanței atenuante prevăzute de art. 10 din lege.

În acest context, am arătat motivele pentru care considerăm că sancțiunea prevăzută de lege este excesivă, iar preferința legiuitorului pentru adoptarea unui model autoritar în această materie nu este cea mai potrivită. Dincolo de disproporționalitatea pedepsei, am mai arătat că este regretabil

faptul că legiuitorul s-a concentrat mai mult pe sancționarea persoanelor vinovate de comiterea acestei infracțiuni decât pe recuperarea prejudiciului și identificarea unui echilibru între aceste două deziderate.

Raportat la formele agravate, ne-am pus mai întâi întrebarea dacă în cazul comiterii infracțiunii de evaziune fiscală chiar putem vorbi despre un *prejudiciu cauzat* prin comiterea faptei, având în vedere că spre deosebire de infracțiunile „clasice” contra patrimoniului, în cazul evaziunii fiscale autorul nu ajunge să aibă o „datorie” față de victimă ca urmare a comiterii faptei, această datorie fiind preexistentă în baza dispozițiilor fiscale. În acest context, ne-am întrebat și în ce măsură este posibilă și oportună constituirea organelor fiscale ca parte civilă în procesele penale având ca obiect infracțiuni de evaziune fiscală.

Tot raportat la dispozițiile art. 9 alin. (2) și (3) din lege am arătat că deși acestea fac trimitere la toate modalitățile de comitere a faptei prevăzute la alin. (1), în realitate formele agravate ar putea fi reținute doar în raport de prevederile art. 9 alin. (1) lit. a, b și c din lege.

Întrucât formele agravate se raportează la valoarea prejudiciului cauzat prin comiterea faptei, am analizat în acest context și dacă la stabilirea acestuia trebuie avute în vedere și accesoriile sau doar debitul principal și am arătat că este criticabilă alegerea legiuitorului de a stabili limitele de la care devin incidente formele agravate prin raportare la moneda euro, această opțiune fiind o sursă de inechități și afectând previzibilitatea normei. În acest context, după o sinteză a opiniilor exprimate în doctrină și jurisprudență am formulat concluzii cu privire la momentul la care trebuie să ne raportăm în ceea ce privește cursul euro aplicabil.

În cuprinsul acestei secțiuni am analizat și dispozițiile art. 10 din lege. În raport de aceste dispoziții am făcut mai întâi trimitere la modificările legislative intervenite în această materie și la dezbaterile purtate pe marginea acestora, pentru a sublinia că din nefericire, tendința a fost înspre un sistem din ce în ce mai represiv și mai puțin orientat spre recuperarea prejudiciului. În continuare am analizat condițiile de aplicabilitate ale art. 10 din lege punând totodată accentul pe anumite aspecte problematice, precum efectul acoperirii pretențiilor civile de către un inculpat, asupra celorlalți participanți la comiterea faptei, efectul acoperirii pretențiilor civile de către o terță persoană și aplicabilitatea dispozițiilor art. 10 alin. (1) în cazul în care infracțiunea de evaziune fiscală este comisă în mai multe dintre modalitățile prevăzute de art. 9 alin. (1) din lege.

Nu în ultimul rând, în condițiile în care, în prezent, un proiect de lege care vizează modificarea art. 10 din lege se află la Comisia juridică, de disciplină și imunități pentru întocmirea raportului, după ce Curtea Constituțională a cenzurat o primă propunere în acest sens, prin Decizia nr. 147/2019, am formulat observații și pe marginea acestui proiect, subliniind atât elementele pozitive, cât și aspectele care în opinia noastră sunt problematice, demers finalizat cu formularea unei propuneri de reglementare într-o altă manieră a acestor dispoziții.

*Secțiunea a VI-a* este dedicată trecerii în revistă a unor posibile modalități alternative de combatere a evaziunii fiscale, iar mai apoi, am propus o reconfigurare a normelor de incriminare, propunere care, credem noi, ar apropia legislația în materie mai mult de ceea ce ar trebui să însemne evaziunea fiscală și ar mai elimina poate din actualele probleme de interpretare și aplicare a acestora.

Finalmente, **Capitolul III** al prezentei lucrări este dedicat concluziilor, în cuprinsul acestuia fiind sintetizate problemele identificate în materia interpretării și aplicării dispozițiilor art. 9 din Legea nr. 241/2005 precum și soluțiile propuse.

Sperăm că această lucrare va fi utilă pentru o mai bună înțelegere a normelor prin care este incriminată evaziunea fiscală, a mecanismelor concrete de comitere a acesteia și va conduce la o aplicare mai rațională a dispozițiilor art. 9 din Legea nr. 241/2005. De asemenea, în eventualitatea unei intervenții legislative în această materie, sperăm că problemele identificate, carențele subliniate, soluțiile propuse și recomandările formulate vor fi un instrument util pentru o mai bună „reașezare” a dispozițiilor prin care este incriminată evaziunea fiscală.