



Universitatea din Craiova

Facultatea de Economie și Administrarea Afacerilor
Str. A.I. Cuza nr.13, cod 200585 Tel/Fax: +40251 411317
<http://feaa.ucv.ro>



Școala Doctorală de Științe Economice

REZUMATUL TEZEI DE DOCTORAT

“STRATEGII DE COMBATERE A EVAZIUNII FISCALE”

Conducător științific,
Prof. univ. dr. Matei Gheorghe

Doctorand,
Perpelea George Sebastian

Craiova
2018

Evaziunea fiscală este indisolubil legată de stat, respectiv de formarea bugetului statului prin contribuțiile bănești ale persoanelor fizice și juridice. Noțiunea de evaziune fiscală este extrem de complexă, și poate diferi de la un stat la altul, în elementele sale concrete, sau, în timp, chiar în limitele aceluiași stat, în funcție de politica fiscală dominantă – reflationară (caracterizată prin reducerea impozitelor și creșterea cheltuielilor publice), sau deflaționară (caracterizată prin creșterea impozitelor, ca volum și ca sferă de cuprindere și reducerea cheltuielilor publice). În ce privește diferențele de politică fiscală dintre state, acestea sunt generate de nivelul de dezvoltare a economiei acestora. Astfel, în timp ce în statele dezvoltate politica fiscală este axată pe realizarea unui nivel cât mai ridicat de ocupare a forței de muncă și pe stabilizarea creșterii economice, în statele aflate în curs de dezvoltare politica fiscală urmărește crearea unui mediu favorabil accelerării dezvoltării economice.

Politicile fiscale sunt foarte diferite în funcție de forma statului, formă care, la rândul său, așa cum arătam mai sus, rezultă din ponderile diferite ale celor trei funcții de bază ale unui stat, dar *toate se fundamentează pe teoria fiscală optimală*, pentru că nici una dintre funcțiile statului nu ar fi posibilă fără obținerea de resurse financiare care să permită funcționarea instituțiilor statului, iar acestea se obțin numai prin fiscalitate. “Problema teoriei fiscale optimale este legată de faptul că există aproape o infinitate de posibilități de alocare a resurselor, în sensul optimului, Pareto, ceea ce face ca teoria fiscală optimală să realizeze un veritabil arbitraj între două tendințe care se exclud una pe alta – pe de o parte, eficiența alocărilor și, pe de altă parte, echitatea alocărilor”¹.

Odata cu apariția taxelor și impozitelor și-a făcut apariția și fenomenul de fuga din calea acestora. Egoismul, sentiment-trăire ce face parte din natura umană, împinge individul să puna interesul propriu deasupra interesului colectiv, făcându-l pe acesta să perceapă impozitele ca pe un rău necesar dând astfel naștere unui comportament de evitare, sau în cel mai bun caz, de diminuare a impozitelor. Răspândirea acestui fenomen este la nivel mondial, regăsindu-se, în proporții diferite, în toate statele lumii, practicat de la individ până la marile corporații, fiind favorizat de lacunele legislative, uneori fiind chiar favorizat de către legislație care este făcută și votată tot de către ...oameni.

Cercetarea debutează în primul capitol „**Evaziunea fiscală. Caracteristici și forme de manifestare**”, cu o abordare riguroasă din punct de vedere teoretic, a noțiunii de evaziune

¹Idem trimiterea 4, p. 8.

fiscală. Potrivit legislației în vigoare, Legea nr. 50/2013 privind modificarea Legii nr. 241/2005, pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, ca fiind „*sustragerea, prin orice mijloace, de la impunerea sau plata impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetelor de stat, bugetelor locale, bugetelor asigurărilor de stat și bugetelor speciale, de către persoane fizice și persoane juridice române sau străine.*” Observăm totuși că, de-a lungul timpului, legile ce defineau și guvernau fenomenul de evaziune fiscală au suferit modificări majore, începând cu Legea nr. 87/1994 ce conținea o definiție destul de cuprinzătoare și, mai ales, utilă, a fenomenului, continuând cu Legea nr. 241/2005, din care definiția sus-amintită a fost scoasă, până la Legea nr. 50/2013, care a reluat această definiție. Această se regăsește, de altfel, cu modificări neesențiale, în legislația multor state europene, având în componența ei expresia „prin orice mijloace” ceea ce ajută la formarea unei opinii aproape unanime, de către analiștii financiari și anume împărțirea evaziunii fiscale în două forme principale: legală sau ilegală, aceasta din urmă mai fiind denumită și fraudă fiscală.

Terminologiile folosite în diferitele țări precum cele anglo-saxone, unde fraudă fiscală este denumită „*tax evasion*”, iar evaziunea fiscală – „*tax avoidance*”, nu fac decât să adauge și mai multă confuzie discuțiilor pe această temă, fiind adăugat aici faptul că aceiași termeni pot avea înțelesuri diferite la autori diferiți. De regulă, termenul de fraudă fiscală desemnează o infracțiune cu referire la legislația fiscală, în timp ce evaziunea fiscală face referire și la o utilizare abilă a posibilităților oferite de lege.²

Evaziunea fiscală legală (unii autori o numesc „licită” și așa îi vom spune și noi, în continuare) este caracterizată prin existența unor lacune ale legislației fiscale pe care contribuabilul le folosește în favoarea sa, micșorându-și astfel plățile la bugetul de stat, fără a încălca nici o prevedere legală; acest comportament fiscal neputând fi sancționat legal. Pentru a putea fi practică, această formă de evaziune fiscală presupune o bună cunoaștere a legislației în domeniu, abilitate, inteligență; fiind necesară aici implicarea unor persoane sau firme specializate pe aceste probleme, sau prin apelul la o consultanță indirectă prin lucrări de specialitate (spre exemplu, colecția editorială „Consilier”, a Grupului de Editură și Consultanță în Afaceri „Rentrop & Straton” are o lucrare – „Consilier Taxe și Impozite”³ - care își propune explicit să ofere soluții de evaziune fiscală legală, după un concept german, care funcționează cu

²Bofea, P., Ion, *Metode și tehnici fiscale*, Satu mare, Editura Tipografia Someșului S.A., 2002.

³****Consilier Taxe și Impozite pentru Contabili + 12 actualizări*, Editura Rentrop & Straton, București.

succes din anul 1995); Considerată legală, evaziunea fiscală licită, este totuși imorală, întrucât contribuie la diminuarea veniturilor bugetare ceea ce poate conduce la creșterea presiunii fiscale pe contribuabilii onești și morali; ocolește legea, dar se poate spune că, în egală măsură, este ocolită de lege; nu implica riscuri, din punct de vedere al contribuabilului, aceasta făcându-se la adăpostul legii.

În concluzia celor de mai sus, considerăm că evaziunea fiscală licită reprezintă o piedică reală în fața obiectivului clar al instituțiilor statului de creștere a resurselor colectate, iar o atentă analiză a acesteia poate duce la elaborarea unei legislații fiscale mai coerente, care va putea face posibilă diminuarea licită a cuantumului impozitelor și taxelor plătite de contribuabili la bugetul de stat, prin îndreptarea erorilor sau omisiunilor existente.

Lacune ale legislației, care permit neimpozitarea unor venituri, sau părți de venituri, sau a averii (în totalitate sau parțial) care, conform principiilor impozitării, sau dacă legislația ar fi riguros și corect interpretată, ar fi trebuit să fie impozitate, permit practicarea evaziunii fiscale „legale”.

Având în spate politici fiscale imperfecte, permissive, care nu de puține ori prezintă contradicții interne, contribuabilul se raportează la legislația fiscală din poziția care îl avantajează și îi permite să „sustragă” de la impunere o parte, mai mare sau mai mică, în raport de propria sa abilitate și propriile sale cunoștințe, din veniturile sau bunurile sale.

Sustragerea de la impozitare, în limitele legii, presupune apelul la avocați și contabili specializați în acest domeniu. Această manieră de evitare a impozitării, care presupune și cheltuieli de loc neglijabile (plata specialiștilor implicați) este accesibilă mai ales contribuabililor importanți, care obțin venituri mari, în timp ce contribuabilii de mai mică anvergură apelează, de regulă, la fraudă fiscală propriu-zisă, care nu presupune cheltuieli colaterale. Evaziunea și fraudă fiscală sunt întotdeauna avantajate, și chiar stimulate, în perioadele de timp în care se produc modificări sau completări la legislația fiscală, sau atunci când statul însuși promovează scutiri de la impozitare în ideea de a favoriza anumite categorii socio-profesionale, sau anumite domenii ale activității economice.

Se poate spune deci că abordarea fenomenului evaziunii fiscale licite trebuie să se refere strict la raportul acestui tip de comportament la legislație căci, tendința unor autori de a extinde această noțiune și la zona moralității nu poate decât să genereze confuzie și să complice eforturile de limitare a evaziunii fiscale licite.

In ideea unei analize pragmatice și benefice a fenomenului de evaziune fiscală, consideram că acesta trebuie raportat strict la legalitate, nu și la morală. În acest fel, evaziunea fiscală nu poate fi decât de două feluri: evaziune fiscală legală (licită) care se face respectând prevederile legale și speculându-i lacunele, imperfecțiunile, lipsurile și evaziune fiscală ilegală, sau fraudă fiscală, care se face cu încălcarea legii, aceste fapte îmbrăcând un caracter penal.

Referitor la evaziunea fiscală licită, trecerea în revistă a formelor de manifestare, pe care am realizat-o în această lucrare, exprimă foarte clar proporțiile uriașe ale sumelor sustrate (licit) de la bugetul statului, dar și dificultatea unor măsuri de limitare a acestui fenomen fiscal, mai ales că această dificultate este susținută și de complicitatea tacită, sau explicită, a autorităților, fără excepție. Dimpotrivă, excepțiile sunt doar în sensul unei ”complicități” adusă la rangul de stimulare a evaziunii fiscale licite. Argumentarea acestei realități, este întărită de analiza pe care o facem paradisurilor fiscale, pe care o considerăm ca fiind o ”*formă complexă de evaziune fiscală licită internațională*”.

Analiza fraudei fiscale licite am încheiat-o cu ce se numește ”*contabilitate creativă*”, pe care însă, am considerat-o ca fiind mai mult în sfera *abilităților contabilicești bazate pe o foarte bună cunoaștere a legislației, decât ca pe o ”fentare” a lacunelor acesteia în folosul contribuabililor*. Contabilitatea creativă trebuie privită mai degrabă ca o activitate prin intermediul căreia, datorită existenței unor breșe sau inadvertențe în legislația fiscală, informația contabilă poate fi ”manipulată” în interesul exclusiv al contribuabilului, dar fără ca această manieră de lucru să poată fi tratată drept faptă penală.

Înainte de a aborda problematica fraudei fiscale, am simțit nevoia unor clarificări întrucât, unii autori, atunci când vorbesc despre ”formele” evaziunii fiscale, consideră conceptul ca fiind ”controversat” (nouă ni se pare a fi extrem de clar, după ce l-am definit, asemenea multor altor autori) și alătură evaziunea fiscală licită și cea ilegală altora, care fie sunt de alt palier (nu se subsumează noțiunii de evaziune fiscală), fie amestecă genul cu speciile, așa cum se poate vedea în continuare, din analiza următoarelor concepte propuse de unii autori: *evaziunea fiscală anomică și de subzistență, evaziunea fiscală națională și evaziunea fiscală internațională*.

Evaziunea fiscală anomică ca și concept, prezentat de Dragoș Pătroi, are la bază ”(...) motivația conștientă a contribuabilului pentru ”non acțiune”, fiind ”stimulată” de inexistența actului normativ și nu de imperfecțiunea sa. Deși nu generează costuri suplimentare de ordin

material, evaziunea fiscală anomică poate determina dezechilibre prin prisma dorințelor deviaționiste ale contribuabililor.”⁴ Considerăm inacceptabilă această „forma” de evaziune, pentru că DEX-ul potrivit căruia: ”Evaziune fiscală = sustragere prin orice mijloace de la plata impozitelor, taxelor și a altor sume datorate bugetelor de stat de către persoanele fizice și juridice, care realizează venituri impozabile, **conform reglementărilor fiscale.**(subl. noastră)”, nu ne permite altfel, și nu numai din acest motiv. Din punctul de vedere al logicii formale, ”inexistență” = ”nimic”, iar nimicul nu poate genera decât nimic, nici măcar o stare de spirit, cu atât mai puțin ”dezechilibre”, deci o stare de fapt negativă și puternic perceptibilă. În concluzie, nu există ”evaziune fiscală anomică”, sau, dacă tot ținem la ideea asta, de ce să n-o numim ”atitudine fiscală anomică”.

Menținând același șir logic, nici notiunea de *Evaziunea fiscală de subzistență* care ”(...) se bazează pe metodele și mijloacele de evitare a sarcinii fiscale, de către contribuabili, prin evitarea anumitor pasaje normative având loc, practic, negarea în sine a actului impozabil”

⁵, nu o consideram autosusținută, căci, dacă „evitarea sarcinii fiscale” se face cu încălcarea legii, ne aflăm în situația de fraudă fiscală, iar dacă „evitarea” se face prin metodele evaziunii fiscale licite, avem *evaziune fiscală licită* și nu „de subzistență”. Totodată Jean-Baptiste Geoffroy, potrivit căruia: ”(...) contribuabilul care diminuează sarcina sa fiscală conformându-se totuși legii, chiar subscriind la incitațiile fiscale pe care ea le presupune, nu va fi taxat că a comis evaziune fiscală.”⁶, nu face decât să definească un concept deja existent, cel de evaziune fiscală licită. Și atunci, de ce să-i spunem ”evaziune fiscală de subzistență” când are deja un nume? În concluzie, am exclus acest concept, din simplul motiv că acesta este acoperit de un altul mult mai riguros, mai clar și mai puternic.

Evaziunea fiscală națională, ca și concept, păcătuiește cu altceva. Nu vedem utilitatea plasării acesteia între conceptele de ”*evaziune fiscală licită*” și ”*fraudă fiscală*” din două motive. Primul, pentru că el este definit în funcție de alt criteriu decât cele două – criteriul spațiului economic în care se produce, adică este ”*evaziune fiscală națională*” pentru că mă refer la *evaziunea fiscală care are loc pe teritoriul național*. Al doilea motiv este că, între ”*evaziunea fiscală licită*” și ”*frauda fiscală*”, pe de o parte, și ”*evaziunea fiscală națională*” este o diferență

⁴ Pătroi, Dragoș, *Evaziunea fiscală între latura permisivă, aspectul contravențional și caracterul infracțional*, Ediția a doua, Editura Economică, București, 2007

⁵ Idem, p.83.

⁶ Geoffroy, Jean-Baptiste, *Grand problemmes fiscaux contemporaine*”, P.U.F., Paris, 1995, p. 564.

de la specie la gen, căci cele două forme de evaziune (specii) se manifestă în cadrul a ceea ce pot să numesc ”evaziune fiscală națională” (gen). Fiind astfel deasupra lor, subsumându-le și nu alături lor.

Conceptul de ”*evaziune fiscală internațională*” care, desigur, este pe același plan cu cel de ”*evaziune fiscală națională*” și, la rândul său le subsumează pe cel de evaziune licită și fraudă fiscală.

Am concluzionat aici că *celor două forme ale evaziunii fiscale – evaziunea licită și fraudă fiscală – nu mai trebuie să li se adauge nimic. Ele reprezintă condiția necesară, dar și suficientă a cercetării fenomenului evazionist în contextul unei analize a evaziunii fiscale care se dorește a fi coerentă și riguroasă.*

Abordarea problemei modurilor de manifestare a fraudei fiscale la modul foarte concret, în raport cu legislația națională în acest domeniu, a condus la *structurarea formelor de fraudă fiscală în funcție de categoria de contribuabil* (persoane fizice și juridice) *și de categoria de venituri* (impozit pe profit, taxa pe valoarea adăugată, impozit pe salarii, accize, impozite și taxe locale și alte impozite și taxe), structurare deosebit de fertilă pentru analiza acestui fenomen:

a) în ce privește taxa pe valoarea adăugată:

- aplicarea eronată a regimului deducerilor. Astfel de abateri s-au constatat la agenții economici care realizează atât operațiuni supuse taxei pe valoarea adăugată, cât și operațiuni scutite, prin nerespectarea prevederilor în ce privește calcularea raportului în care participă bunurile și serviciile la realizarea operațiunilor impozabile și influențarea în acest mod a taxei pe valoarea adăugată deductibilă. Sunt cazuri în care se fac deduceri de taxă pe valoarea adăugată pe bază de documente nelegale. S-au constatat situații de deduceri duble ca urmare a înscrierii repetate a unor facturi în jurnale de cumpărături și chiar deduceri de taxă pe valoarea adăugată din documente aparținând altor societăți. Sunt și cazuri în care se exercită anticipat dreptul de deducere;

- necuprinderea unor operații ce intră în sfera taxei pe valoarea adăugată în baza de calcul a taxei pe valoarea adăugată a tuturor facturilor;

- aplicarea eronată a cotei zero pentru operațiunile de export, în cazul operațiunilor derulate prin intermediari care efectuează operațiuni de export în nume propriu;

- sustragerea de la plata taxei pe valoarea adăugată aferentă importului de bunuri prin prezentarea unor acte fictive de donație, de la parteneri externi, în loc de acte de cumpărare, precum și neinclusiunea în deconturi a taxei pe valoarea adăugată amânată la plata în vamă;

- emiterea de chitanțe fără ca operatorul economic să fie înregistrat ca plătitor și fără să înregistreze și să transfere taxa pe valoarea adăugată în evidența contabilă;

- neînregistrarea sau utilizarea în afara procedurilor legale a formularisticii tipizate, cu înregistrări parțiale în jurnale sau înregistrări repetate în jurnalele de cumpărări, facturi "pierdute", amânarea completării facturilor fiscale în scopul amânării plății taxei pe valoarea adăugată, cuprinderea parțială în baza de calcul a elementelor din factură (ambalaj, cheltuieli de transport etc);

- necalcularea de către bănci a taxei pe valoarea adăugată aferentă veniturilor obținute din valorificarea bunurilor gajate;

- neplata taxei pe valoarea adăugată prin declararea unor importuri ca fiind temporare;

- erori intenționate de calcul.

b) în ce privește impozitul pe salarii:

- neimpozitarea tuturor sumelor plătite salariaților cu titlu de venituri salariale (diverse ajutoare în bani sau în natură, a altor drepturi acordate în natură, prime, sume reprezentând participarea la beneficii, stimulente);

- aplicarea eronată a prevederilor legale privind impozitarea drepturilor salariale;

- nereținerea și/sau nevirarea impozitului pe veniturile salariale datorat pentru persoanele angajate pe bază de convenții civile sau pentru zilieri;

- neînregistrarea obligațiilor de plată a impozitului de salarii;

- neînregistrarea impozitului pe salarii suplimentar pentru depozitarea fondului de referință;

- necalcularea și nereținerea impozitului;

c) în ce privește accizele:

- cuprinderea parțială în baza de impozitare a sumelor impozabile;

- utilizarea unor cote inferioare celor legale;

- producerea de alcool din materii prime primite spre prelucrare (porumb), cu plata contravalorii sub formă de uium reținut din producția realizată;

- neinclusiunea accizelor în prețurile de vânzare a produselor pentru care se datorează accize (bijuterii vândute prin consignații, băuturi alcoolice cumpărate de la particulari etc);
- omiterea evidențierii în contabilitate a obligației de plată a accizelor;
- neplata accizelor prin schimbarea dimensiunii produselor alcoolice în facturile de import.

d) în ce privește celelalte impozite și taxe datorate bugetului de stat și bugetelor locale de către contribuabilii persoane juridice:

- păstrarea în contabilitate a unor clădiri la valori inferioare celor reale;
- nedepunerea la organele fiscale a declarațiilor privind clădirile aflate în posesie și a terenurilor deținute sau aflate în administrarea agenților economici;
- declararea unor date false, incomplete sau alterate intenționat în ce privește impozitul pe clădiri, taxa asupra mijloacelor de transport și taxa pentru folosirea terenurilor proprietate de stat;
- neconstituirea și nevirarea impozitului pe dividende, calcularea eronată a acestuia;
- nereținerea impozitului pe dividende aferent avansurilor acordate în cursul anului, care după repartizarea profitului și aprobarea bilanțului au avut destinația de dividende.

Evident că, în calitate de stat membru al Uniunii Europene, problema fraudei fiscale trebuie analizată și la nivelul Uniunii, unde forma cea mai extinsă și care generează cel mai mare volum de fonduri evazionate este „*frauda carousel*”, pe care am analizat-o în detaliu, *concluzia fiind că grupul de măsuri luate în anul 2009, pentru combaterea acestui tip de fraudă s-a făcut plecându-se de la efect, și nu de la cauză. Noi considerăm că trebuie abordată cauza fenomenului, adică schimbarea radicală a actualului sistem de impozitare prin schimbarea sistemului de taxare la destinație cu sistemul de taxare la origine. Dar, pentru implementarea acestui deziderat, este nevoie de acordul unanim al statelor membre, iar din acest punct discuția devine mult mai amplă, în condițiile în care unele state membre dovedesc reticență în această direcție.*

În problema mult invocatei *incertitudini în delimitarea evaziunii fiscale licite de fraudă fiscală*, pe baza definiției acesteia în legislația noastră, în urma analizei făcute *am concluzionat că această delimitare conceptuală, oarecum scolastică, nu ar avea decât un rezultat pur teoretic, întrucât „apele” sunt foarte clar separate, în concepția noastră.* Cine se ocupă de „evaziunea fiscală” va avea în vedere doar sustragerile ilegale de la plata taxelor și impozitelor și nu își va pierde timpul cu „*evaziunea fiscală legală*”- *absolut nejustificat numită astfel, doar*

pentru că actuala definiție din lege face referire la „orice mijloace”, inclusiv la înlesnirile fiscale pe care însuși statul le acordă. Măsurile de relaxare fiscală, fie că se adresează întreprinzătorilor (politică liberală), fie că se adresează populației (politică socialistă), vor fi expresia politicilor economice și sociale pe termen mediu sau lung și sunt de competența partidelor politice, a politicienilor și a Ministerului de Finanțe, în timp ce de activitatea de „optimizare fiscală”, care există în toată lumea dezvoltată, s-ar ocupa consultanții fiscali. În acest fel permanentă și sterila delimitare conceptuală la care ne obligă actuala definiție a evaziunii fiscale și care, din păcate, nu este caracteristică doar legislației românești, va putea fi considerată depășită și va face posibilă renunțarea la această.

Desigur că în abordarea unui fenomen, cum este și cel al evaziunii fiscale, *descrierea și analiza sa trebuie urmată și de o analiză cauzală*, pe care am realizat-o în cel de-**al II-lea capitol** al lucrării, intitulat **„Geneza evaziunii fiscale. Instituții abilitate în cadrul strategiilor de combatere”**. Cauzele evaziunii fiscale țin, fără îndoială, în primul rând, *de legislație*, de felul în care este concepută și aplicată, dar nu trebuie omisă nici *înclinarea firească a oamenilor de a-și proteja mai degrabă propriile interese, decât a da prioritate celor generale*, deși poate, în anumite limite și condiții, în cele din urmă se regăsesc, într-o oarecare măsură, și interesele particulare ale oamenilor. Considerăm că, printre cauzele generatoare de evaziune și fraudă fiscală, un rol important îl are politica fiscală, aceasta fiind emanația voinței politice și având întâietate față de legislație, care nu are decât menirea de a transpune în obligații legale strategiile de politică fiscală.

Atunci când și unde este cazul, politica fiscală trebuie făcută răspunzătoare, de fiscalitatea excesivă care poate fi exprimată ca nivel ridicat al ratelor de impozitare și/sau numărul mare de impozite, taxe, contribuții care nu au darul decât, pe de o parte, să îi incite la evaziune fiscală pe contribuabili, iar pe de altă parte lasă loc la dezorganizare, incoerență și ineficiență fiscală din partea administrației fiscale. În același timp, politica fiscală, determină modul în care sunt respectate principiile de colectare a impozitelor, astfel încât să nu-l stânjenească pe contribuabil și randamentul prelevărilor la buget să fie cât mai ridicat. Iar de cantitatea și calitatea aparatului de colectare a impozitelor și taxelor și a celui de control fiscal pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, tot politica fiscală se face responsabilă.

Cauzele care stau cel mai frecvent la originea comiterii faptelor de evaziune și fraudă fiscală sunt cuprinse în patru mari categorii: *cauze morale, cauze politice, cauze economice și*

cauze tehnice, pe care le-am prezentat atât pe baza literaturii de specialitate, cât și pe baza unor experiențe proprii.

Analizei cauzale îi urmează, în mod necesar, *o analiză asupra urmărilor pe care le are evaziunea fiscală asupra evazioniștilor, asupra bugetului de stat și finanțelor publice și în fine asupra societății în ansamblul ei*. Dincolo însă de această abordare generală, am sesizat *un punct de vedere interesant, prin care am ajuns la o problemă pe care fiscalitatea europeană pare a-l neglija, și anume cel al echității fiscale*.

Abordarea problemei inechității fiscale în general, ca și a celei legate de evaziunea fiscală a pornit de la o întrebare simplă: **de ce în fiscalitatea nord-americană nu există taxa pe valoarea adăugată?** Din acest punct de vedere, în dezbaterile teoretice referitoare la fiscalitate, anii 70 au fost marcați de adevărate dispute între școlile de economie. Prețuirea de care TVA-ul se bucură în sistemele fiscale europene, nu i-a convins pe artizanii sistemului fiscal american. Se naște deci întrebarea dacă Statele Unite nu au nevoie de resurse mai mari, pe care această taxă ”sigură” și „ieftină” i le poate aduce cu un randament fiscal foarte ridicat? În mod sigur că ar avea nevoie. Dar, conform mentalității americane, nu oricum și în orice condiții, adică, nu cu „prețul” promovării inechităților în domeniul fiscal, așa cum ușor se poate demonstra că generează TVA-ul care ”taxează” consumatorii în mod egal, în condițiile în care aceștia se situează pe o scală de venituri de la foarte săraci la foarte bogați..

Sistemul fiscal american, deci fără TVA, este caracterizat atât prin eficiență cât și prin mai puținele inechități fiscale. Aceasta pentru că, bugetul de stat se bazează preponderent pe impozitarea directă care, în raport cu TVA (care este unul dintre cele mai inechitabile impozite, îndeosebi dacă ne referim la prețurile produselor de larg consum), nu generează atâta inechitate. Problema echității fiscale a apărut, în teoria și practica fiscală americană, imediat după Războiul de independență. La acel moment, când au devenit independente și deci eliberate de sistemul și povara fiscalității britanice, a apărut problema moralității eliminării sau reducerii unor privilegii pentru unele clase sociale, sau pentru anumite obligații bănești către stat. Ideea americană, de sorginte burgheză, de egalitate fiscală se baza pe principiul potrivit căruia sarcinile fiscale pentru cetățeni trebuie stabilite proporțional cu veniturile sau averea lor.

Pornind însă de la acest principiu, echitatea fiscală este înțeleasă însă în moduri diferite, fiind denumită în literatura de specialitate în termeni ca: *egalitate fiscală, justiție fiscală sau*

dreptate fiscală. Analiza acestor dimensiuni conceptuale privitoare la echitatea fiscală evidențiază, așa cum de altfel era și de așteptat, diferențe semnificative de înțelegere.

Conceptul de echitate fiscală este evidențiat de capacitatea contributivă de care trebuie să se țină seama atunci când sunt stabilite impozitele în sarcina cetățenilor. Termenii de mai sus, nu răspund într-un grad de suficiență cerinței de echitate, căci echitatea fiscală, ca privilegii pentru anumite categorii de contribuabili defavorizați din punctul de vedere al veniturilor, reflectă „nedreptatea” în materie fiscală, adică, aplicarea dreptății în cadrul raporturilor fiscale se face în funcție de „poziția” contribuabililor sau, altfel spus, un fel de discriminare pozitivă a contribuabililor mai săraci.

Privită dintr-un punct de vedere strict matematic, echitatea se traduce prin impozite egale la venituri egale, Echitatea fiscală este totuși un concept, dar și o modalitate de acțiune care presupune ca egalitatea în domeniul fiscal să fie dublată de luarea în considerare a ”capacității contributive” a cetățenilor unui stat. Dar cum se poate realiza acest lucru?

Există cel puțin următoarele trei modalități:

- *introducerea și folosirea cotelor de impozitare progresivă, dar și multiplu progresivă, care să se aplice pe tranșe de venituri, iar numărul lor să fie cât mai mare (deci limitele minime și maxime ale tranșelor să fie cât mai apropiate), astfel încât să se asigure o impozitare cât mai ”nuanțată”;*

- *în construcția bugetului, impozitele directe trebuie să dețină ponderea majoritară;*

- *stabilirea unui minim al venitului sub care să nu se aplice nici un fel de impozitare, astfel încât să se asigure supraviețuirea decentă și a celor mai defavorizați cetățeni ai unei țări.*

Pentru contribuabili, dincolo de consecințele financiare directe, inechitatea fiscală reprezintă o stare de spirit bazată pe sentimentul de nedreptate. Această stare de spirit este însă diferită în funcție de tipul de impozitare – directă sau indirectă – fiind cu mult mai accentuată în cazul impozitării indirecte, care nu ține seama de diferențele între venituri ale contribuabililor.

Și la impozitele directe, cele pe venit sau pe avere, pot fi întâlnite anumite inechități legate de stabilirea tranșelor de venituri. Conceptele care sunt folosite în literatura de specialitate în legătură cu noțiunea de echitate fiscală – *egalitate fiscală, justiție fiscală, dreptate fiscală* – toate vin să semnaleze, să definească și să accentueze importanța echității fiscale în impunerea fiscală, dar și să facă legătura cu noțiunea de justiție.

Ca și realitate în sine, justiția a apărut din nevoia de a separa echitatea socială de inequitatea socială și se afirmă în baza unor legi sociale. Deci, justiția are și rolul de a veghea la respectarea echității, prin aplicarea normelor de drept. Dar norma de drept nu este doar în domeniul social, ci este deosebit de vastă și se referă la toate sferele vieții, deci și economice sau politice. Astfel, este cât se poate de firească extensia noțiunii de echitate și la fiscalitate.

Fiind considerat un principiu etic și juridic, echitatea, ce stă la baza reglementării tuturor relațiilor sociale în spiritul dreptății, egalității și justiției, al colaborării și respectului reciproc. Dreptul de impunere aparține exclusiv statului, care astfel este și unicul responsabil de respectarea principiului echității în politica sa fiscală. Ca urmare, rolul major al echității fiscale este tocmai de a „corecta” legea în situația în care ea aduce atingerii echității sociale și economice. Unele teorii afirmă că echitatea fiscală ar însemna egalitatea cetățenilor față de impozite, adică fiecărui contribuabil să i se aplice același tratament pe baza unui impozit neutru. Dar, acest tip de echitate ar fi posibil numai în condițiile în care toți cetățenii ar avea același venit, aceeași avere dar și ar avea aceleași nevoi de acoperit, ceea ce nu este perfect utopic.

Tocmai din acest considerent, unii autori consideră că, pentru a aplica acest principiu de impozitare, este necesară o formă de „egalizare” a situațiilor personale înaintea impozitării, și nu a sistemului de impozitare. Acest punct de vedere nu putem să-l împărtășim întrucât este cel puțin nerealist. ”Echilibrarea” și egalizarea situațiilor personale este și improbabilă și de nedorit pentru că încalcă tocmai principiul echității fiscale în stabilirea capacității contributive, în care se reflectă atât nivelul venitului, dar și mărirea nevoilor personale ce țin de situația personală a fiecărui contribuabil.

În raport cu echitatea, egalitatea fiscală se referă, mai ales, la o tehnică de impunere, la un mijloc prin care este pusă în practică reglementarea fiscală, care este impersonală și neutră și pe baza căreia este calculat impozitul. Ori, echitatea fiscală ține de etică și de ceea ce am putea numi *umanism fiscal*, principiu care ar trebui guverneze procesul de impunere. Căci echitatea fiscală, oricum ar fi ea altfel denumită prin expresii echivalente, atunci când face trimitere la fiscalitate, trebuie înțeleasă ca o modalitate de conduită morală ce privește o anumită egalizare a situațiilor personale tocmai prin stabilirea capacității contributive.

Urmare a celor de mai sus rezultă că, *echitatea fiscală reprezintă afirmarea condiției generale de stabilire a impozitelor în funcție de capacitatea contributivă a contribuabililor. Aceasta trebuie evaluată, în mod obiectiv, prin averea, venitul sau profitul unui contribuabil la*

care sunt însă luate în considerare situațiile personale privitoare la satisfacerea nevoilor minime de existență. Dar, așa cum se poate constata cu ușurință, din observarea sistematică a acestui fenomen, echitatea fiscală este „estompată”, în procesul de impunere, de aplicarea principiului de randament fiscal și că, acest „balans” al principiilor impunerii duce, în ultimă instanță, la accentuarea inechității fiscale și, ca o legătură de cauzalitate, la creșterea fenomenului evazionist și la scăderea randamentului fiscal. Această abordare conduce la măsuri de creștere a presiunii fiscale, și astfel „spirală fiscală” continuă.

Reversul echității fiscale, opusul său este, evident, inechitatea fiscală. Orice contribuabil are sentimentul nedreptății atunci când trebuie să plătească impozite, indiferent de cuantumul lor, așa cum am mai arătat pe parcursul lucrării noastre. Aceasta nu reprezintă neapărat o inechitate, fiind doar o percepție, evident, subiectivă. Dar la același venit, având o situație personală (familială) diferită, inechitatea este percepută mai acut de cel la care greutățile personale (familiale) sunt mai mari. Ca urmare, fără a fi tributară unei abordări socialiste, ci ca o concluzie obiectivă care se desprinde din această abordare a echității fiscale, ***o cotă de impozitare unică, chiar și atunci când este „corectată” de unele deduceri personale, este percepută, și chiar este în realitate, drept inechitabilă. Aceasta este una dintre concluziile parțiale ale lucrării noastre, atâta vreme cât suntem de acord și luăm în seamă principiul echității fiscale.***

În procesul de identificare a inechității, trebuie cercetată relația dintre evaziunea fiscală și echitatea fiscală, cu referire la locul în care se produce, la modul de rezolvare, la ”actorii relației fiscale” (stat și contribuabili) și la suportul material.

Influența evaziunii fiscale asupra echității fiscale se răsfrânge și asupra altor fenomene, ca de exemplu: volumul corupției, practicile eludării fiscale, evoluția în timp a presiunii fiscale, randamentul activităților de fiscalizare sau frecvența apelului la paradisuri fiscale.

Evaluarea gradului de echitate fiscală se poate realiza fie – în mod obiectiv - prin cumularea efectelor (exprimate în bani) inechității fiscale, fie – în mod subiectiv – prin utilizarea sondajelor de opinie pe această temă. O asemenea evaluare, sub ambele sale aspecte, ar putea fi de maximă utilitate, dacă există voință politică în acest sens, pentru că ar putea conduce la efectuarea de corecții în documentele normative referitoare la fiscalitate (în plan legislativ), la măsuri de ajustare a politicilor fiscale (în plan executiv) și chiar la nivelul contribuabililor, prin apelul la civismul, prin raportarea la efectele negative, în plan social, ale evaziunii și fraudei fiscale.

Importanța echității fiscale constă și în aceea că un grad de echitate fiscală sporită contribuie, într-o mare măsură, la asigurarea ordinii sociale. Această legătură de cauzalitate evidentă funcționează ca un truism și deci măcar nu mai trebuie demonstrată.

Evident că politica fiscală are un rol determinant în promovarea echității fiscale, iar aceasta, la rândul său, este influențată de o serie de factori cum sunt: nivelul inflației, gradul de dezvoltare și dinamismul activității economice, gradul de disponibilitate pentru apelul la facilitățile fiscale oferite de paradisurile fiscale, atitudinea și comportamentul contribuabililor față de fiscalitate.

Conceptul de echitate fiscală se reflectă, nu în ultimul rând, în mod direct, asupra protecției sociale, prin sistemul de impozitare. Cum? Răspunsul este simplu; prin practicarea echității fiscale se lasă la dispoziția contribuabililor cu venituri mici mai mulți bani pentru ei și familiile lor, ceea ce reduce potențial numărul cazurilor în care statul ar trebui să intervină cu ajutoare sociale. Iar adevărul este (tot un truism) că cetățeanul își va administra mai bine surplusul de bani, decât ar face-o statul în numele său

Abordând superficial problema raportului dintre echitatea fiscală și evaziunea fiscală, nu am putut lăsa deoparte acest lucru chiar și pentru simplul fapt (care nu este totuși ”simplu”) că această analiză ne-a relevat o concluzie foarte importantă inclusiv pentru dezbaterile din politica noastră pe această temă, și anume faptul că, ***o problemă ce pare a ține de doctrina politică liberală – cota de impozitare unică – nu este criticabilă doar din punctul de vedere al doctrinei economie opuse – cea socială (socialistă) ci este criticabilă în mod obiectiv, ca reprezentând o încălcare flagrantă și elementară a principiului echității fiscale.***

Analiza evaziunii fiscale ar fi incompletă fără a prezenta poate cea mai simplă, în aparență, și cea mai complicată, în realitate, problemă a sa – ***cea a măsurării. Simplă, pentru că nu ridică probleme teoretice deosebite, conceptuale sau gnoseologice, complicată întrucât trebuie să ofere niște instrumente de măsurare obiectivă a unui fenomen atât de complex.***

Aici am enumerat și analizat câteva din instrumentele de măsură a evaziunii fiscale, dar acestea nu sunt precise datorită dificultăților practice semnalate. Unele instrumente de măsurare se bazează pe metode aproximative iar altele au la bază estimări metodice, științifice.

Am evidențiat aici metodele aproximative, care au la bază fie o afirmație politică, fie o estimare metodică științifică sau pseudo-științifică. Aceste ”metode” se mai numesc ”incantații politice” sau ”metode pifometrice” (după miros). Afirmația politică, așa cum sugerează însăși numele

sursei, constă în avansarea unor cifre speculative, de către lideri politici, în vederea obținerii unui impact asupra opiniei publice. Obiectivul este de a obține o reacție în favoarea unor măsuri urmărite de cei care uzează de aceste cifre. Nu ni se spune ce se află în spatele cifrelor avansate, iar credibilitatea lor se bazează exclusiv pe nivelul de credibilitate al respectivului om politic. Această pseudo-metodă este frecvent utilizată în finanțele publice pentru aprecierea economiei subterane, sau a evaziunii fiscale. Lansarea acestor cifre simbolice ale evaziunii fiscale are drept scop atenționarea opiniei publice față de atitudinea severă a verificărilor care se impun și care, evident, urmează să se efectueze. La noi, până în prezent, au fost, în puține cazuri, avansate cifre referitoare la evaziunea fiscală (în 1994 Serviciul Roman de Informații estimase evaziunea fiscală la 38% din PIB).

Prezentarea pe care am făcut-o, pe larg, *instituțiilor naționale cu sarcini în combaterea evaziunii fiscale* am făcut-o nu doar pur expozitiv ci, pe baza datelor existente, ca și a propriilor lor documente programatice sau structuri organizatorice, *i-am evidențiat slăbiciunile și deficiențele organizatorice, care, din păcate, s-au dovedit a nu fi puține.*

Demersul științific continuă, în **capitolul al III-lea – „Consecințele evaziunii fiscale: Noi abordări.** în care am analizat *efectele evaziunii fiscale dintr-o perspectivă care ne-a permis să trecem dincolo de efectele evaziunii fiscale asupra formării veniturilor statului, doar din punctul de vedere al diminuării acestora, dar și din cel al legăturii și a influenței pe care diminuarea veniturilor statului o are asupra modului în care un stat democratic își îndeplinește funcțiile. Dintr-o astfel de perspectivă am desprins – efectele economice, efectele sociale și efectele politice ale evaziunii fiscale, care numai împreună dau dimensiunea reală a impactului negativ al evaziunii fiscale asupra societății omenеști în ansamblul său.*

Structurile economice și financiare concrete din fiecare țară determină consecințele funcționării economiilor subterane. Altfel spus, în țările în care colectarea impozitelor este deficitară, protecția socială este deficitară sau chiar inexistentă, consecințele sunt diferite de cele din țările care au un sistem eficient de colectare a impozitelor și un nivel ridicat al protecției sociale.

Fenomenul evazionist determină, direct și obligatoriu, diminuarea veniturilor statului, ceea ce are drept consecință un buget de stat mai mic decât ar fi normal, adică asigurarea de fonduri care nu pot satisface nevoilor exercitării funcțiilor de bază ale statului. Această situație obligă statul să apeleze la cea mai simplă, dar și cea mai eficientă soluție – instituirea de noi taxe

și impozite sau/și mărirea celor existente. Această soluție rezolvă, pe termen scurt, problema nevoii de fonduri sporite, dar nu aduce, în nici un fel, atingere evaziuniștilor.

Mai mult decât atât, creșterea cotelor de impunere generează o presiune fiscală ridicată, care are drept consecință firească creșterea rezistenței la impozitare, și deci o creștere a ponderii fenomenului de evaziune fiscală, la evaziuniștii existenți deja adăugându-se alții noi, nemulțumiți de creșterea poverii fiscale. Se observă reacția în lanț care are loc, din cercul vicios creat în acest mod putându-se ieși prin diminuarea fenomenului evazionist, pentru a se obține reducerea substanțială a volumului de venituri care nu mai ajung la bugetul de stat.

O reducere consistentă a evaziunii fiscale ar determina, în timp scurt, creșterea volumului veniturilor statului în aceleași condiții de impozitare și aceeași politică fiscală, fără a fi nevoie de taxe și impozite noi și fără a le mări pe cele existente. Așadar, având la dispoziție un buget mai mare, statul își poate îndeplini toate funcțiile sale.

Așa cum a fost amintit anterior, **analiza evaziunii fiscale trebuie realizată la nivelul mai multor state din U.E. în comparație cu ceea ce se întâmplă în România, iar în capitolul destinat analizei empirice a acestei problematici s-a realizat o analiză comparativă bazată pe modele econometrice a evaziunii fiscale în România, Bulgaria, Polonia, Ungaria, Italia și Suedia.** Rezultatele obținute în urma aplicării aparatului econometric cunoscut au fost **în linie cu așteptările anterioare** legate de **sensibilitatea** ponderii veniturilor publice în PIB la modificarea impozitării veniturilor și profiturilor companiilor. Astfel, în Bulgaria s-a întâlnit cea mai redusă sensibilitate în urma aplicării aparatului econometric, ceea ce se poate traduce într-o transmisie foarte slabă a deciziilor de politică fiscal-bugetară în economie, adică într-o evaziune fiscală ridicată, care împiedică implementarea eficientă a sistemului fiscal stabilit la nivelul Guvernului. Următoarele țări în această ordine ar fi România, Ungaria și Polonia, iar cu cea mai bună sensibilitate a încasărilor bugetare la modificarea poverii fiscale adusă de impozitele venit sau profit ar fi Italia și Suedia.

Prin urmare, luând în considerare rezultatele obținute în urma aplicării demersului econometric, se poate afirma că România este una dintre cele mai afectate țări în ceea ce privește evaziunea fiscală, fiind depășită doar de Bulgaria, conform abordării întreprinse în această teză. Amplitudinea evaziunii fiscale a fost măsurată printr-un coeficient de sensibilitate. Toate aceste probleme legate de evaziunea fiscală se răsfrâng mai departe asupra tuturor domeniilor dintr-o

societate, conducând în cele din urmă la slăbirea serviciilor oferite de stat și la o capacitate mult mai redusă de intervenție a acestuia și, implicit, la scăderea nivelului de trai.

Desigur că, ajunși în acest punct al analizei noastre, ***următoarea problemă care dă substanță lucrării noastre este cea a combaterii și prevenirii evaziunii fiscale***, problemă care a constituit punctul central al celui de-**al IV-lea capitol – „Strategii de menținere în limite sustenabile a evaziunii fiscale”**

Am analizat aici „Prevenirea evaziunii fiscale” din perspectiva ansamblului activităților desfășurate de către instituțiile abilitate ale statului în gestionarea banului public, în scopul împiedicării formării condițiilor care să genereze comportamente evazioniste. Condițiile se referă la toate

Plecând de la cauzele evaziunii fiscale, discutate pe larg în cuprinsul tezei și a condițiilor de favorizare a comportamentului evazionist, am identificat câteva ”sisteme de avertizare” din partea statului, adresate contribuabilor în legătură cu capacitatea sa de a identifica și a sancționa evaziunea fiscală. Aceste ”sisteme de avertizare” se referă la mai multe aspecte ale fenomenului de fraudare fiscală, iar *primul dintre acestea* reprezintă transmiterea potențialilor evazoniști, de către instituțiile guvernamentale cu atribuții în combaterea acestui fenomen, de informații cu privire la costurile și consecințele pe care le implică comiterea efectivă a evaziunii fiscale.

În al doilea rând, fermitatea cu care instituțiile guvernamentale sancționează evaziunea fiscală identificată, am considerat-o vitală în procesul de prevenire a evaziunii fiscale. Sancțiunile dure aplicate evazoniștilor pot transmite un mesaj clar către contribuabilii potențial evazoniști, dar încă neidentificați ca evazoniști fiscali.

În al treilea rând, am apreciat că evaziunea fiscală poate fi previnută printr-o informare continuă a contribuabililor asupra modalității în care se selectează firmele (societățile) la care se face control fiscal.

Combaterea evaziunii fiscale a fost analizată cu referire directă la activitățile care urmează identificării evaziunii fiscale efective. Cu alte cuvinte, combaterea evaziunii fiscale trebuie înțeleasă, în sensul ei restrâns, ***ca aplicare a sancțiunii legale*** pentru comiterea infracțiunii de evaziune fiscală, iar ***ea cuprinde mai multe cerințe care se constituie în tot atâtea principii de realizare.***

Sancțiunea aplicată contribuabilului identificat că a fi comis evaziune fiscală ***trebuie să fie mai mare decât avantajul de care a beneficiat*** (sau a preconizat să beneficieze) acel

contribuabil pentru eventualitatea în care nu ar fi fost identificat de către inspectorul guvernamental. Motivația acesteia fiind clară: dacă contribuabilul primește o sancțiune mai mică decât paguba pe care a produs-o, sau ar fi produs-o bugetului de stat, ea nu își îndeplinește scopul. Putem spune că pentru a descuraja ca, pe viitor, evazionistul dovedit să mai riște un astfel de comportament, sancțiunea trebuie să fie considerabil mai mare.

Sanctiunea aplicată contribuabilului identificat că a comis evaziune fiscală trebuie să fie transparentă pentru întregul sistem din care face parte contribuabilul în cauză, astfel încât consecințele practicării evaziunii fiscale să fie cunoscute și evaluate de către toți potențialii evazioniști fiscali din sistem. Amintim aici necesitatea unei continue mediatizari, prin cele mai diferite mijloace de comunicare a evazioniștilor fiscali dovediți și sancționați. Am putea spune că, în lipsa unui interes al mass media pentru astfel de situații, ar trebui să fie prevăzute cheltuieli cu destinația promovării, în presă, dar și pe alte canale de comunicare specifice reclamei, sau relațiilor publice, a evazioniștilor fiscali dovediți, a modului acestora de operare și a sancțiunilor primite.

Sanctiunea aplicată unui contribuabil identificat a fi comis evaziune fiscală ar fi bine să fie însoțită și de promisiunea unor premii în cazul în care contribuabilii din sistem, nedovediți încă, renunță la evaziune fiscală și se auto-denunță organelor de control fiscal.

Sanctiunea aplicată contribuabilului identificat a fi comis evaziune fiscală trebuie să fie dimensionată în așa fel ca mărime, structură și calendar de aplicare încât activitatea economică în cauză să un fie periclitată conform ”principiului” conform căruia ”Găina care face ouă de aur nu trebuie omorâtă”. Altfel spus, aplicarea sancțiunii trebuie să reducă din avantajul net al contribuabilului și nu din potențialul de activitate al organizației, deoarece, în caz contrar, s-ar lucra împotriva interesului public pe termen lung. Agenții economici trebuie să-și poată desfășura activitatea în continuare. Sancțiunea aplicata nu trebuie să conducă închiderea per total a activității agenților economici, ci doar eliminarea evaziunii fiscale din organizație.

Concluzia aplicării acestor principii este că, de această manieră, combaterea evaziunii fiscale, în sensul ei restrâns discutat aici, are un important potențial educativ (la nivelul raționamentului economic al contribuabilului) și chiar cultural, deoarece contribuie la formarea unei atitudini față de normă și față de îmbinarea interesului privat cu interesul public.

Dacă problema prevenirii și combaterii evaziunii fiscale a dat substanță lucrării noastre, ***ultima problematică abordată***, cea a ***căilor și tehnicilor*** prin care poate fi îndeplinit acest deziderat social major al oricărei societăți, ***îi conferă, desigur, și finalitate***.

Evident că, pentru analiza, evaluarea și stabilirea celor mai adecvate și mai eficiente măsuri de combatere a evaziunii fiscale, este necesar să fie cunoscute cauzele care o fac posibilă și o generează, dar și etiologia fenomenului, care este unul complex. Această afirmație ține cont de toate implicațiile economice, sociale, financiare și morale rezultate în urma fenomenului fraudei și evaziunii fiscale. Eficacitatea luptei împotriva evaziunii fiscale are în vedere în principal posibilitatea de a cunoaște și înlătura cauzele ce produc sau favorizează cele două fenomene. Ori, lucrarea noastră a răspuns, pe deplin, acestui deziderat, așa cum am arătat până acum. Ideea tehnicilor și a modalităților de combatere a fenomenului evazionist a fost abordată din perspectiva ierarhizării cauzelor care generează fenomenul, după cum urmează: *volumul mare al sarcinilor fiscale* (mai ales pentru unii contribuabili), volum care este de fapt, la rândul său; *insuficiența educației cetățenești și educației fiscale a contribuabilului*, precum și *excesul de zel al organelor fiscale*, constituie a doua cauză a evaziunii fiscale; *sistemul legislativ fiscal incomplet și cu mari lacune, imprecizii, ambiguități* care favorizează contribuabilul evazionist; *lipsa unui control bine organizat și dotat cu personal priceput și corect* care duce la amplificarea fenomenului evazionist.

Am plecat și de la premisa că, în ultimă instanță, evaziunea fiscală aduce pagube nu numai statului, dar și contribuabililor. Statul este privat astfel de veniturile necesare îndeplinirii atribuțiilor sale esențiale, iar contribuabilului îi sunt aduse prejudicii prin faptul că totalul impozitelor se aplică pe un volum de venituri mai mic.

După prezentarea căilor și a tehnicilor de prevenire și combatere a fenomenului evazionist, am considerat că cel mai potrivit final pentru lucrarea noastră îl constituie prezentarea și analiza Raportului anual al Consiliului Fiscal, care atribuie un spațiu de 10% din raport problematicii evaziunii fiscale, ceea ce demonstrează, încă o dată, importanța acestei probleme. Și atunci, dacă recunoaștem acest lucru, ***de ce să nu avem și un Raport național asupra evaziunii fiscale, la realizarea căruia, sub coordonarea Consiliului Fiscal, să participe toate instituțiile implicate în combaterea corupției, care să constituie și o Comisie Națională Anti – Evaziune?!*** Această întrebare retorică, cu care se încheie ultimul capitol al lucrării, se constituie și în ceea ce am putea numi, ***concluzia concluziilor lucrării noastre***:

Dacă recunoaștem, dar și demonstrăm, imensul rău pe care evaziunea fiscală îl face societății noastre, atunci de ce să nu avem voința politică de a acorda prioritate maximă acestei probleme, prioritate care ar trebui să înceapă cu constituirea unei instituții puternice, multifuncționale și multidisciplinare, care să abordeze unitar, dar și multilateral această problematică? Un astfel de organism supra-instituțional, ar putea conferi mai multă forță și, cu siguranță, mai multă coerență prevenirii și combaterii evaziunii fiscale.

**Doctorand,
PERPELEA GEORGE SEBASTIAN**