

# ASPECTE PRIVIND SANCTIUNILE PENALE PENTRU FRAUDA FISCALĂ ÎN FRANȚA. CONSIDERAȚII PRIVIND DIFERENȚELE FAȚĂ DE PREVEDERILE LEGALE DIN ROMÂNIA

---

Ion UDROIU – Expert superior  
Corpul de Control  
Ministerul Finanțelor

---


Frauda fiscală nu este doar subiect de drept statal. Uniunea Europeană, ca organism suprastatal, are buget propriu, iar frauda fiscală din fiecare stat membru afectează interesele financiare ale Uniunii. Fiecare membru are însă propriul său sistem juridic de sancțiuni penale. Faptele care sunt incriminate ca evaziune și fraudă fiscală, precum și proceduri de control, în special transnațional, sunt subiecte ale directivelor Parlamentului și/sau Consiliului European, fiecare stat armonizând legislația în conformitate cu prevederile acestora.<sup>1</sup>


În prezentul articol am analizat prevederi ale legii penale franceze raportat la prevederile Legii nr. 241/2005<sup>2</sup> pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, așa cum au fost ele modificate și completate de Legea nr. 126/2024<sup>3</sup> privind unele măsuri pentru consolidarea capacității de combatere a evaziunii fiscale, precum și pentru modificarea și completarea unor acte normative.

*În dreptul francez*, sancțiunile penale pentru infracțiunile de evaziune fiscală sunt prevăzute de *Codul general de impozite* (Code général des impôts<sup>4</sup>), Cartea II - Recuperarea impozitului, Capitolul II - Penalizări, după cum urmează:


## 1. Sancțiuni prevăzute în secțiunea I - "Dispoziții comune"

Pe lângă alte sancțiuni fiscale prevăzute de cod (în special facem referință la accesorii), se aplică o pedeapsă de până la cinci ani închisoare și o amendă de 500.000 euro, al cărei quantum poate fi majorat până la dublul veniturilor obținute din infracțiune, persoanei care:

 s-a sustras sau a încercat în mod fraudulos să se sustragă stabilirii sau plății totale sau parțiale a impozitelor reglementate de cod;

 a omis în mod deliberat să facă declarația impozitului la timp;

 a organizat insolvența sau a obstrucționat recuperarea impozitului prin alte mijloace;

 a utilizat orice altă modalitate de fraudă.

*Circumstanțe agravante*, pedepsite cu amendă de 3.000.000 euro, al cărei quantum poate fi majorat până la dublarea veniturilor obținute din infracțiune, și până la șapte ani închisoare, *sunt faptele săvârșite în grup organizat sau sunt efectuate utilizând:*

 conturi deschise sau contracte semnate cu organizații stabilite în străinătate;

---

<sup>1</sup> de exemplu, *Directiva (UE) 2023/2226 a Consiliului din 17 octombrie 2023 de modificare a Directivei 2011/16/UE privind cooperarea administrativă în domeniul fiscal*, [https://eur-lex.europa.eu/legal-content/RO/TXT/PDF/?uri=OJ:L\\_202302226](https://eur-lex.europa.eu/legal-content/RO/TXT/PDF/?uri=OJ:L_202302226)

<sup>2</sup> *Legea nr. 241/15.07.2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale* (M.O. nr. 672/27.07.2005), cu modificările și completările ulterioare

<sup>3</sup> *Legea nr. 126/10.05.2024 privind unele măsuri pentru consolidarea capacității de combatere a evaziunii fiscale, precum și pentru modificarea și completarea unor acte normative* (M.O. nr. 437/13.05.2024)

<sup>4</sup> <https://www.legifrance.gouv.fr/affichCode.do?cidTexte=LEGITEXT000006069577>. Versiunea studiată este cea cu modificările aduse prin *Legea nr. 2023-1322 a finanțelor pentru anul 2024*. În lipsa textului tradus oficial sunt posibile unele diferențe în interpretarea acestuia.

- ✍ interpunerea de persoane fizice sau juridice sau a oricărui organism, trust sau instituție comparabilă, stabilite în străinătate;
- ✍ utilizarea unei identități false sau a unor documente false;
- ✍ domiciliu fiscal fictiv sau artificial în străinătate;
- ✍ un act fictiv sau artificial sau interpunerea unei entități fictive sau artificiale.

*Infrațiunea se reține numai dacă, în caz de ascundere a sursei taxabile, valoarea depășește o zecime din baza de impozitare sau 153 euro.*

Persoana condamnată poate fi privată și de drepturi civice, civile și de familie.

Durata pedepsei suportate de către făptuitor sau complice la infracțiunile menționate mai sus este redusă la jumătate în cazul în care, după ce a avertizat autoritatea administrativă sau judiciară, a identificat alți autori sau complici.

În ceea ce privește complicitii la infracțiunile sus-menționate, fără a aduce atingere sancțiunilor disciplinare dacă aceștia sunt funcționari publici sau guvernamentali ori experți contabili, li se aplică aceeași pedeapsă prevăzută ca pentru făptuitor.

De asemenea, cu până la cinci ani închisoare și o amendă de 500.000 euro, al cărei cuantum poate fi majorat până la dublul veniturilor obținute din infracțiune, se pedepsește:

☑ orice persoană care a omis cu bună știință sau a înscris în contabilitate (registru jurnal) operațiuni fictive sau inexacte ori a determinat înscrierea în contabilitate a acestor operațiuni;

☑ oricine, în scopul de a scăpa de impozitare averea altuia, în tot sau în parte, fie prin recurgerea la depozite de valori mobiliare străine, transferând sau având transferate cupoane (bilete sau documente care pot fi răscumpărate pentru o reducere financiară sau rabat la achiziționarea unui produs) în străinătate, pentru a fi încasate sau negociate acolo, prin emiteră și încasarea în străinătate de cecuri sau alte instrumente create pentru plata dividendelor, dobânzilor sau orice produse de valori mobiliare. În acest caz se pedepsește și tentativa;

☑ oricine a furnizat cu bună știință informații inexacte pentru obținerea aprobărilor pentru scutiri sau reduceri de impozite sau a deducerilor din ele.

*Toate persoanele condamnate pentru infracțiunile prezentate pot fi răspunzătoare solidar, împreună cu persoana răspunzătoare de taxa fraudată, pentru plata acestui impozit, precum și pentru taxe fiscale aplicabile.*

*Se pedepsește cu trei ani închisoare și cu amendă de 250.000 euro furnizarea, în mod gratuit sau cu titlu oneros, a unuia sau mai multor mijloace, servicii, acte sau instrumente legale, fiscale, contabile sau financiare, având scopul de a permite unuia sau mai multor terți să se sustragă în mod fraudulos stabilirii sau plății, total sau parțial, a taxelor prevăzute de cod. Aceste mijloace, servicii, acte sau instrumente constau în:*

- ✓ deschiderea de conturi sau semnarea de contracte cu organizații stabilite în străinătate;
- ✓ interpunerea unor persoane fizice sau juridice ori organizații, trusturi sau instituții comparabile stabilite în străinătate;
- ✓ furnizarea unei identități false sau înscrisuri false, ori orice altă falsificare;
- ✓ asigurarea sau justificarea unui domiciliu fiscal fictiv sau artificial în străinătate;
- ✓ efectuarea oricărei alte manevre menite să inducă în eroare administrația fiscală.

*Pedepsele se majorează la cinci ani închisoare și amendă de 500.000 euro atunci când fapta este săvârșită prin intermediul unui serviciu public de comunicare on-line.*

De menționat este că persoanele care concură, prin faptele descrise, la săvârșirea fraudei fiscale, răspund solidar cu făptuitorul pentru recuperarea prejudiciului.

*Sunt asimilate faptelor care concură la infracțiunea de evaziune fiscală:*

☑ împiedicarea agenților autorizați de a-și îndeplini atribuțiile privitoare la stabilirea încălcărilor legislației fiscale, faptă care se pedepsește cu amendă de 25.000 euro impusă de

către instanța penală. În cazul unei infracțiuni repetate, instanța poate, în plus față de amendă, să impună o sentință de șase luni închisoare;

☒ opoziția colectivă față de stabilirea bazei de impunere este pedepsită cu închisoare șase luni și amendă de 7.500 euro;

☒ agresiunea, amenințarea sau efectuarea de manevre concertate și organizate sau încercarea de organizare a lor cu scopul respingerii colective a impozitului este sancționată cu 2 ani închisoare și amendă de 9.000 euro.

*Este pedepsit cel care instigă publicul să refuze sau să întârzie plata impozitului cu amendă de 3.750 euro și cu închisoare șase luni.*

În același timp, pentru *protecția secretelor fiscale ale contribuabilului*, este pedepsită cu închisoare de șase luni și cu amendă de 6.000 euro persoana care a publicat sau a divulgat, în tot sau în parte, informațiile conținute în documentele fiscale despre care a luat cunoștință în procedura investigațiilor fiscale sau utilizează aceste informații fără autorizație legală.

## **2. Sancțiuni prevăzute în secțiunea a II-a - "Dispoziții particulare", referitoare la:**

### **2.1. Impozite directe și taxe asimilate**

*Neplata reținerilor* efectuate pentru impozitul pe venit sau efectuarea de plăți insuficiente, dacă întârzierea este mai mare de o lună se pedepsește cu amendă penală de 9.000 euro și 5 ani închisoare.

*Independent de sancțiunile fiscale* impuse de cod, se pedepsește cu amendă de 4.500 euro și închisoare 5 ani:

\* orice agent de afaceri, expert și orice altă persoană care exercită o profesie, fie în nume propriu, fie ca director sau agent al oricărei societăți, asociații, grup sau întreprindere, să țină evidența contabilă a mai multor clienți și care cu intenție a întocmit sau a ajutat la întocmirea de bilanțuri, inventare, conturi și documente de orice natură false, cu scopul reducerii bazelor impozitelor;

\* oricine nu a menționat separat în declarația sa veniturile realizate direct sau indirect în străinătate;

\* oricine, cu intenție, a încasat cupoane aparținând terților sub numele lor în vederea evitării aplicării impozitului;

\* oricine a produs documente false sau documente dovedite ca inexacte pentru a beneficia de scutiri de orice natură;

\* oricine a făcut cu bună știință o înscriere la o rubrică inexactă a cheltuielilor efectuate de o societate, în scopul ascunderii profiturilor sau veniturilor impozabile ale societății proprii sau ale unui terț.

*Persoanele terțe* care, prin acțiunea lor, au creat prejudiciul, răspund, după caz, solidar cu clienții lor și pentru plata impozitului sustras și a accesoriilor.

În cazul *recidivei sau al infracțiunilor multiple*, stabilite prin una sau mai multe hotărâri ale instanțelor penale, persoana condamnată primește interdicția de a exercita profesiile de agent de afaceri sau consilier fiscal, expert sau contabil, chiar și calitatea de manager sau angajat și, dacă este cazul, se dispune și închiderea afacerii. Orice persoană care încalcă această interdicție, fie prin exercitarea profesiei care îi este interzisă, fie prin angajarea cu bună știință a serviciilor unui terț a cărui exercitare a profesiei este interzisă, se pedepsește cu o amendă de 18.000 euro și cu închisoare de până la 2 ani.

*Este pasibil de amendă în sumă de 4.500 euro orice contribuabil care săvârșește cu bună știință o omisiune în declarația de venit din valori mobiliare și capital mobil, în scopul stabilirii impozitului pe venit, atunci când se depășește o zecime din venitul său impozabil sau suma de 153 euro.*

*Complementar pedepselor* sus-menționate, persoanele condamnate pot să fie decăzute și din drepturi civile.

## 2.2. Taxa pe cifra de afaceri și alte taxe asimilate

Dacă o persoană săvârșește cu intenție în mai puțin de 3 ani contravenții privind stabilirea taxei, poate fi adusă în fața instanței penale la solicitarea organului fiscal, putând primi până la 6 luni închisoare. Instanța penală poate dispune, la cererea administrației fiscale, ca hotărârea să fie publicată integral sau extras în ziarele pe care le desemnează și afișată în locurile pe care le indică, totul pe cheltuiala persoanei condamnate.

## 2.3. Contribuții indirecte<sup>5</sup>

În afară de aplicarea unei sancțiuni pecuniare în valoare de 1 până la 3 ori valoarea bunurilor și produselor, infracțiunile menționate mai jos se pedepsesc cu pedeapsa de un an închisoare, iar mijloacele de transport sunt sechestrate și confiscate, precum și containerele, ambalajele, ustensilele, mașinile mecanice, mașini sau aparate, și de 5 ani dacă este constituit un grup organizat:

⊗ fabricarea, transportul, vânzarea și deținerea fără declarație de alambic sau porțiune de alambic;

⊗ utilizarea alambicului nedeclarat;

⊗ funcționarea distilierii nedotate cu contori reglementați, manevre destinate denaturării cu bună știință a indicațiilor contorilor sau să producă prejudicii, prin orice mijloace;

⊗ fabricarea frauduloasă a alcoolului, fraudă cu băuturi spirtoase prin escaladare, subteran, prin forță armată sau prin disimulare; livrarea, deținerea în vederea vânzării, transportul de alcool de orice fel fabricat sau importat fără declarație; transportul de alcool cu un mijloc de transport modificat sau obținut în mod fraudulos; deținerea de produse nemarcate fiscal;

⊗ utilizarea de tuneluri sau orice alt mijloc de transport sau transportul disimulat de alcool;

⊗ fabricarea și distilarea de rachiuri sau băuturi spirtoase în Paris sau în orice altă localitate în care aceste activități au fost interzise;

⊗ alterarea frauduloasă a conținutului (tăriei alcoolice) băuturilor spirtoase sau rachiului; prepararea, deținerea, vânzarea și transportul amestecurilor care conțin alcool interzise;

⊗ revigorarea<sup>6</sup> sau încercarea de revigorare a alcoolului denaturat; utilizarea de substanțe denaturante neconforme cu tipurile oficiale; vânzarea sau deținerea de băuturi spirtoase în prepararea cărora se folosește alcool denaturat sau amestecuri de alcool etilic și substanțe aparținând familiei chimice a alcoolilor sau cu funcție chimică alcoolică, capabile să înlocuiască alcoolul etilic în oricare dintre utilizările sale atunci când aceste amestecuri sunt destinate pentru consumul uman sau atunci când prezintă pericole pentru sănătatea publică;

⊗ deținerea sau vânzarea frauduloasă de către un producător sau comerciant de articole din aur, argint sau platină purtând amprenta unor semne distinctive (marcaje) false, semne de identificare vechi sau actuale contrafăcute, cu mărci vechi ștampilate, sudate sau contrafăcute, sau cu amprenta unor semne distinctive în vigoare sau contrafăcute;

⊗ oricare ar fi specia și originea tutunului: fabricarea tutunului; deținerea frauduloasă în vederea vânzării de tutun prelucrat; vânzarea, inclusiv de la distanță, a tutunului prelucrat; contrabandă cu tutun prelucrat; achiziționarea de la distanță, introducerea dintr-un alt stat membru al Uniunii Europene sau importul din țări terțe de produse din tutun fabricate achiziționate prin vânzare la distanță. În cazul fraudelor cu tutun, pedeapsa este majorată de la un an la 3 ani, iar pentru grup organizat la 10 ani.

În cazul comerciantului cu amănuntul, în caz de violențe contra agentului constatator, se suplimentează pedeapsa cu un an și, complementar, se poate dispune închiderea localului până la 6 luni.

<sup>5</sup> Infracțiunile cu produse accizate sunt tratate în legislația României la art. 452 din *Legea nr. 227/08.09.2015 privind Codul fiscal* (M.O. nr. 688/10.09.2015), cu modificările și completările ulterioare.

<sup>6</sup> În sensul readucerii alcoolului într-o formă utilizabilă pentru fabricarea băuturilor alcoolice.

În cazul încălcării prevederilor referitoare la marcajele fiscale (timbre, banderole), tribunalul poate ordona închiderea afacerii, definitiv sau temporar până la un an.

#### *2.4. Înregistrare și publicitate funciară*

Orice persoană care a formulat în mod fraudulos declarații prevăzute de dispozițiile codului cu privire la înregistrarea și publicitatea proprietăților funciare, se pedepsește cu 3 ani închisoare și cu amendă de 45.000 euro. Instanța poate pronunța și interzicerea drepturilor civice, civile și familiale prevăzute de codul penal francez.

#### *2.5. Drepturi din timbre (fiscale) și alte drepturi*

Cei care utilizează timbre false sunt pasibili de pedeapsa prevăzută de Codul penal francez pentru falsificarea timbrelor și altor valori.

Persoanele care folosesc, vând sau încearcă să vândă cu bună știință timbre mobile care au fost deja folosite, sunt urmărite în fața instanței penale și pedepsite cu amendă penală de 3.750 euro. *În cazul recidivei, pedeapsa este de o lună închisoare și amenda se dublează.*

***Raportat la prevederile legale din România, constatăm următoarele diferențe semnificative ale legislației franceze:***

- ✍ Codul fiscal francez înglobează unitar atât sancțiunile penale, cât și cele fiscale;
- ✍ sancțiunea penală pune accent pe partea pecuniară, respectiv amenda, care poate ajunge la dublul sumei sustrase, sancțiunile cu închisoarea fiind, în circumstanțe agravante de maximum 7 ani (10 ani doar în cazul fraudelor cu tutun), iar în legea română se pune accent pe partea privativă de libertate, maximul închisorii fiind de 15 ani, fără a fi aplicată concomitent și sancțiune pecuniară;
- ✍ acțiunea penală se pune în mișcare doar dacă baza impozabilă este afectată cu mai mult de 10%. În legislația română nu este prevăzută o limită inferioară;
- ✍ nu există clauză de neîncepere a acțiunii penale în cazul achitării prejudiciului. În legea română, în cazul achitării prejudiciului în termen de 30 de zile de la data constatării, dacă acesta este până la 1.000.000 euro, precum și a unui spor de 15% din valoarea acestuia, alături de accesoriile aferente, acțiunea penală nu începe. De asemenea, dacă prejudiciul este de până la 1.000.000 euro, nu se pedepsește fapta dacă se achită, până la data pronunțării unei hotărâri definitive, prejudiciul majorat cu 100% și accesoriile aferente;
- ✍ tratarea penală este diferențiată pe tipuri de impozite și acoperă cu claritate și detaliere faptele infracționale;
- ✍ în cazul unor fapte, prima sancțiune este amenda, doar recidiva fiind tratată penal;
- ✍ complicilor la infracțiuni, fără a aduce atingere sancțiunilor disciplinare dacă aceștia sunt funcționari publici sau guvernamentali ori experți contabili, li se aplică aceeași pedeapsă prevăzută ca pentru făptuitor și răspund, de regulă, în solidar de recuperarea prejudiciului;
- ✍ instanța de judecată poate dispune închiderea afacerii, temporar sau definitiv, precum și limitarea unor drepturi civice, civile și familiale.

Atât legea penală franceză, cât și cea română au suferit evoluții în ultima perioadă de timp, perfecționând sistemul punitiv, precum și cel de recuperare a prejudiciilor. Apreciem că, pe viitor, legea română ar trebui să incrimineze, ca și cea franceză, în mod explicit, “gulere albe”, respectiv persoanele care se fac complici/sprijină/omit să denunțe faptele de fraudă fiscală, și să atragă răspunderea patrimonială a acestora în solidar.