

COMENTARII DE JURISPRUDENȚĂ

SUME DE BANI ACHITATE CU TITLU DE INDEMNIZAȚIE DE DETAȘARE UNOR ANGAJAȚI CARE ÎȘI DESFĂȘOARĂ TEMPORAR ACTIVITATEA PE TERITORIUL UNUI ALT STAT DIN UNIUNEA EUROPEANĂ. EVAZIUNE, ABUZ DE DREPT SAU OPTIMIZARE FISCALĂ?

DOI: 10.24193/SUBBIur.68(2023).1.6
Data publicării online: 12.06.2023

Oana BUGNAR-COLDEA*

Rezumat: Pornind de la o interesantă decizie a Curții de Apel Timișoara, în cuprinsul acestui material a fost analizată ipoteza în care un angajator achită anumite sume de bani angajaților care își desfășoară temporar activitatea pe teritoriul unui alt stat membru, cu titlu de indemnizație de detașare. Astfel, au fost trecute în revistă argumentele invocate de Tribunalul Arad și Curtea de Apel Timișoara prin care s-a decis că se impune achitarea inculpatului, dar și argumentele judecătorului de la instanța de control judiciar care a formulat opinie separată. În continuare, starea de fapt a fost supusă propriei analize, scopul final al prezentului material fiind acela de a stabili dacă fapta imputată inculpatului a constituit infracțiune, abuz de drept sau optimizare fiscală.

* Dr. Oana BUGNAR-COLDEA, cadru didactic asociat, Facultatea de Drept, Universitatea Babeș-Bolyai, Cluj-Napoca, avocat-colaborator SCPA „Sergiu Bogdan&Asociații”, e-mail: oana.bugnar@yahoo.com, <https://orcid.org/0000-0003-4618-4274>.

Cuvinte cheie: diurnă, salarii, evaziune fiscală, abuz de drept, optimizare fiscală.

SUMS OF MONEY PAID AS DETACHMENT
ALLOWANCE TO EMPLOYEES TEMPORARILY
WORKING ON THE TERRITORY OF ANOTHER
EU COUNTRY. TAX EVASION, ABUSE OF LAW
OR TAX OPTIMISATION?

Abstract: Based on an interesting decision of the Timișoara Court of Appeal, this article has analyzed the hypothesis in which an employer pays certain sums of money to employees working temporarily on the territory of another Member State, by way of detachment allowance. The arguments put forward by the Arad Court and the Timișoara Court of Appeal, which decided that the defendant should be acquitted, as well as the argument of the judge from the judicial review court who issued a separate opinion were reviewed within this material. Next, the state of facts was subjected to analysis, the final purpose of this material being to establish whether the act with which the defendant was charged constituted a crime, abuse of law or tax optimization.

Keywords: daily subsistence allowance, wages, tax evasion, abuse of law, tax optimization.

Cuprins

I.	Starea de fapt	147
II.	Considerentele Tribunalului Arad și ale Curții de Apel Timișoara	149
A.	Tribunalul Arad	150
B.	Curtea de Apel Timișoara.....	150
C.	Opinia separată.....	153

III.	Dileme și probleme	154
A.	Exista sau nu o obligație fiscală?	154
B.	A ascuns inculpatul sursa impozabilă?	158
C.	O încadrare juridică eronată?	160
D.	Abuz de drept fiscal sau optimizare fiscală?	163
IV.	Concluzii	169
V.	Bibliografie.....	169

În contextul unei „avalanșe” de dosare penale având ca obiect infracțiuni de evaziune fiscală, supunem atenției o decizie a Curții de Apel Timișoara¹, interesantă atât din perspectiva stării de fapt reținute în cauză, cât și din perspectiva argumentelor invocate de instanță în motivarea soluției de achitare. Soluția merită supusă analizei, cu atât mai mult cu cât, cu prilejul soluționării apelului formulat în cauză, a fost exprimată și o opinie separată a unuia dintre judecătorii care au făcut parte din complet. Așadar, după expunerea stării de fapt, vom face trimitere pe scurt, atât la argumentele reținute în favoarea pronunțării soluției de achitare, cât și la cele invocate în susținerea pronunțării unei soluții de condamnare, în final, problema supusă atenției fiind analizată prin „filtrul” propriu.

I. Starea de fapt

Inculpatul a fost trimis în judecată pentru săvârșirea infracțiunii prevăzute de art. 9 alin. (1) lit. a și alin. (2) din Legea nr. 241/2005 pentru

¹ CA Timișoara, Sec.pen., dec.pen.: 57 din 01.02.2022, în *Buletinul Curților de Apel nr. 5/2022*; pp. 37 et seq. online: <https://www.rejust.ro/juris/de47e4e35>.

prevenirea și combaterea evaziunii fiscale² reținându-se că acesta a înființat două societăți, una cu sediul în România și una cu sediul în Italia, urmând să presteze activități în domeniul construcțiilor pe teritoriul Italiei sau a altor țări din Uniunea Europeană. Inculpatul a angajat mai multe persoane, fiind încheiate contracte de muncă între acestea și societatea din România, iar sumele de bani care urmau să le revină angajaților pentru munca prestată urmând să fie achitată astfel: o sumă de bani, stabilită la nivelul salariului minim din țară, achitată de societatea din România, pentru care au fost plătite contribuțiile legale și o sumă de bani achitată de societatea din Italia, cu titlu de diurnă³, în cuantum de 80-85 €/zi, aceste sume fiind evidențiate în contabilitatea societății italiene.

În acest context, se mai impun a fi făcute câteva precizări. Potrivit reglementărilor europene⁴ aplicabile în cazul muncitorilor migranți, regula de bază este că aceștia sunt supuși regulilor de securitate socială a statului membru pe teritoriul căruia își desfășoară activitatea. De la această regulă există și excepții, una dintre acestea constând în faptul că în cazul detașării, persoana în cauză continuă să fie supusă legislației statului de trimitere, cu

² Publicată în M.of.: 672/27 iulie 2005.

³ În cauză este vorba despre o indemnizație de detașare, dar având în vedere că în cuprinsul deciziei analizate se utilizează noțiunea de „diurnă”, vom folosi în continuare același termen. De altfel, acest termen este „încetățenit” în limbajul uzual și este utilizat inclusiv în cuprinsul Expunerii de motive al Legii nr. 72/2022 pentru anularea unor obligații fiscale și pentru modificarea unor acte normative, publicată în M.of.: 315/31 martie 2022, <https://www.cdep.ro/proiecte/2021/500/80/3/em724.pdf>.

⁴ Regulamentul CE 883/2004 privind coordonarea sistemelor de securitate socială și Regulamentul CE nr. 987/2009 de stabilire a procedurii de aplicare a Regulamentului CE nr. 883/2004, modificate de Regulamentul UE nr. 465/2012 al Parlamentului European și al Consiliului din 22 mai 2012.

condiția întocmirii unui document de portabilitate (A1), care dovedește menținerea acesteia la sistemul de securitate socială din statul respectiv. În situația în care acest document nu este întocmit, devine aplicabilă regula generală potrivit căreia legislația aplicabilă este cea din statul pe teritoriul căreia se desfășoară activitatea, în situația de față, Italia. Inculpatul nu a întocmit acest document.

Astfel, inculpatul a fost trimis în judecată pentru săvârșirea infracțiunii de evaziune fiscală, Parchetul de pe lângă Tribunalul Arad apreciind că sumele achitate cu titlu de diurnă aveau în realitate natura unor venituri salariale astfel încât, având în vedere că în perioada februarie 2011-decembrie 2015 nu a declarat și plătit contribuțiile la bugetul de stat aferente veniturilor salariale acordate angajaților prin mecanismul prezentat *supra*, acesta a comis infracțiunea prevăzută de art. 9 alin. (1) lit. a din lege, fiind ascunsă sursa impozabilă.

II. Considerentele Tribunalului Arad și ale Curții de Apel Timișoara

Atât Tribunalul Arad, cât și Curtea de Apel Timișoara (în opinie majoritară) au apreciat că în cauză se impune achitarea inculpatului. Pe de altă parte însă, unul dintre judecătorii care a făcut parte din completul de judecată de la instanța de control judiciar a formulat opinie separată, întrucât în viziunea acestuia se impunea condamnarea inculpatului. Vom face așadar o scurtă trimitere la principalele argumente invocate de magistrații investiți cu soluționarea cauzei.

A. Tribunalul Arad

Prima instanță a apreciat că se impune achitarea inculpatului invocând în esență două argumente:

a) având în vedere că inculpatul nu a întocmit documentul de portabilitate, legislația aplicabilă era cea italiană;

b) în cauză nu se poate vorbi despre o ascundere, având în vedere că sumele achitate cu titlu de diurnă au fost evidențiate în contabilitatea societății italiene. În acest context, instanța a făcut trimitere și la Decizia nr. 3907/28.01.2012⁵ a Înaltei Curți de Casație și Justiție prin care s-a stabilit cu titlu de principiu că

„În cazul veniturilor pentru care există atât obligația evidențierii, cât și obligația declarării, dacă veniturile au fost evidențiate în actele contabile sau în alte documente legale, dar nu au fost declarate la organul fiscal competent, nu sunt întrunite elementele constitutive ale infracțiunii prevăzute în art. 9 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 241/2005, întrucât nu s-a realizat o ascundere a veniturilor impozabile sau taxabile în condițiile în care organele fiscale competente pot lua cunoștință de veniturile realizate prin simpla verificare a actelor contabile ale contribuabilului, și nici elementele constitutive ale infracțiunii prevăzute în art. 9 alin. (1) lit. b) din Legea nr. 241/2005, deoarece veniturile realizate au fost evidențiate⁶.”

B. Curtea de Apel Timișoara

Instanța de control judiciar, pe lângă cele reținute de Tribunalul Arad a mai arătat următoarele:

⁵ ÎCCJ, Sec.pen., dec.pen.: 3907 din 28.01.2012, online <https://www.scj.ro/1093/Detalii-jurisprudenta?customQuery%5B0%5D.Key=id&customQuery%5B0%5D.Value=83815#highlight=##>

⁶ ÎCCJ, Sec.pen., dec.pen.: 3907 din 28.01.2012..., pg. 1.

a) premisa comiterii infracțiunii de evaziune fiscală constă în preexistența unei obligații fiscale, condiție neîndeplinită în cauză din următoarele considerente:

Curtea a constatat că organele fiscale și cele de urmărire penală, în susținerea acuzației, au recalificat sumele achitate cu titlu de diurnă ca fiind venituri salariale. Or, odată cu intrarea în vigoare a Legii nr. 209/2015 privind anularea unor obligații fiscale⁷ această recalificare nu mai era permisă⁸, iar diferențele de obligații fiscale stabilite ca urmare a recalificării sumelor reprezentând indemnizația primită pe perioada delegării și detașării de către angajații care și-au desfășurat activitatea pe teritoriul altei țări aferente perioadelor fiscale de până la 1 iulie 2015 și neachitate până la data intrării în vigoare a legii se anulau. În plus, potrivit art. 5 din lege, anularea acestor obligații se impunea a fi efectuată din oficiu, de organul fiscal competent.

În conformitate cu dispozițiile fiscale aplicabile, Curtea a constatat că diurnele sunt venituri asimilate salariilor, însă ele sunt incluse în baza impozabilă (atât în ceea ce privește contribuțiile obligatorii, cât și în ceea ce privește impozitul) doar în limita expres reglementată de Codul fiscal, în sensul că în baza impozabilă este inclusă doar suma ce depășește limita a de 2,5 ori nivelul legal stabilit prin hotărâre a Guvernului pentru personalul din

⁷ Publicată în M.of.: 540/20 iulie 2015.

⁸ Potrivit art. 2 din lege „(1) Se anulează diferențele de obligații fiscale principale și/sau obligațiile fiscale accesorii, stabilite de organul fiscal prin decizie de impunere emisă și comunicată contribuabilului, ca urmare a recalificării sumelor reprezentând indemnizația primită pe perioada delegării și detașării de către angajații care și-au desfășurat activitatea pe teritoriul altei țări, aferente perioadelor fiscale de până la 1 iulie 2015 și neachitate până la data intrării în vigoare a prezentei legi. (2) Organul fiscal nu recalifică sumele de natura celor prevăzute la alin. (1) și nu emite o decizie de impunere în legătură cu o astfel de recalificare pentru perioadele anterioare datei de 1 iulie 2015”.

instituțiile publice⁹. În contextul dat, Curtea a observat că ceea ce putea face obiectul unei obligații de plată a obligațiilor fiscale aferente sumelor reprezentând diurne era o depășire a plafonului de 87,5 €/zi. Or, persoanele în cauză beneficiau de o diurnă în cuantum de 80-85 €/zi.

a) „Inculpatului nu-i poate fi imputată o disimulare a veniturilor salariale până la cuantumul salariului minim practicat de utilizatorul extern sub aparența cheltuielilor de diurnă cât timp nu există în dreptul intern obligația de plată a unui astfel de salariu la nivelul celui plătit de utilizatorul

⁹ Instanța a făcut astfel trimitere la:

- art. 296⁴ ind. 4 alin. 1 lit. m) din V.C.fisc. (Legea 571/2003), potrivit căruia „baza lunară de calcul al contribuțiilor sociale individuale obligatorii, reprezintă câștigul brut realizat din activități dependente, în țară și în străinătate, care include:... m) indemnizațiile și orice alte sume de aceeași natură, primite de salariați pe perioada delegării și detașării în străinătate, în interesul serviciului, pentru partea care depășește limita a de 2,5 ori nivelul legal stabilit prin hotărâre a Guvernului pentru personalul din instituțiile publice”.

- art. 296¹⁵ ind. 15 din V.C.fisc. potrivit căruia „nu se cuprind în baza lunară a contribuțiilor sociale obligatorii, prevăzută la art. 296⁴ ind. 4, următoarele: (...) g) indemnizațiile și orice alte sume de aceeași natură, primite de salariați, pe perioada delegării și detașării în altă localitate, în țară și în străinătate, în interesul serviciului, în limita a de 2,5 ori nivelul legal stabilit prin hotărâre a Guvernului pentru personalul din instituțiile publice, precum și cele primite pentru acoperirea cheltuielilor de transport și cazare”.

După cum a arătat instanța, dispoziții similare se regăsesc în V.C.fisc. și în ceea ce privește celelalte contribuții obligatorii, respectiv contribuția de asigurări sociale de sănătate (art. 296⁵ ind. 5 alin. 2 coroborat cu alin. 6 din L: 571/2003), contribuția pentru concedii și indemnizații de asigurări sociale de sănătate (art. 296⁵ ind. 5 alin. 2¹ coroborat cu alin. 6 din același act normativ), contribuția șomaj angajator (art. 296⁵ ind. 5, alin. 3 coroborat cu alin. 6 din L: 571/2003), contribuția la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale (art. 296⁵ ind. 5 alin. 4 coroborat cu alin. 6 din L: 571/2003), contribuția de asigurare la accidente de muncă și boli profesionale (art. 296⁵ ind. 5 alin. 5 coroborat cu alin. 6 din L: 571/2003).

extern angajaților săi. Diurna a fost calculată și acordată de utilizatorul din Italia”.

b) în cauză nu se poate vorbi despre o ascundere, întrucât „potrivit normei de incriminare, nu constituie infracțiune omisiunea plății unor taxe legale datorate dacă bunul sau sursa nu a fost ascunsă, existând doar obligația fiscală de plată a taxei respective și nu o răspundere penală”.

C. Opinia separată

a) Inculpatul a ascuns sursa impozabilă prin deghizarea veniturilor salariale în diurne și nementiționarea acestora în documentele contabile ale societății din România. În viziunea judecătorului care a formulat opinie separată „necompletarea formularului de portabilitate și menționarea în contabilitatea firmei italiene a plăților efectuate către angajații firmei române nu reprezintă decât încercări de a se exonera de răspundere în cazul în care faptele ar fi fost descoperite”.

b) „Este lipsit de relevanță faptul că în contabilitatea societății din Italia au fost menționate sumele ce ar fi fost achitate cu titlu de diurnă către muncitorii detașați, întrucât acestea trebuiau sau chiar au fost suportate în final de către firma din România. Menționarea acestor sume în contabilitatea societății italiene a avut menirea de a regla prestațiile dintre cele două societăți, iar nu aspecte legate de obligațiile fiscale decurgând din plățile efectuate angajaților detașați”.

c) Nu are relevanță faptul că sumele de bani achitate muncitorilor cu titlu de diurnă au fost evidențiate în contabilitatea societății italiene întrucât evidențele acestei societăți nu fac obiectul verificărilor organelor fiscale din România, iar actele adiționale la contractele de muncă nu indică sumele exacte plătite angajaților, ci că este vorba de o diurnă de 80 sau 85 €/zi.

III. Dileme și probleme

Având în vedere cele arătate *supra*, se poate observa că în esență s-au pus în discuție următoarele: dacă veniturile respective au fost calificate corect ca fiind diurne, dacă a existat o obligație fiscală (premise comiterii infracțiunii de evaziune fiscală), respectiv dacă se poate vorbi despre o ascundere. Având în vedere că aspectele ce țin de calificarea corectă sau incorectă a sumelor plătite muncitorilor cu titlu de diurnă sunt în strânsă legătură cu existența sau inexistența unei obligații fiscale, vom trata în continuare aceste două probleme în cuprinsul aceluiași punct.

A. Exista sau nu o obligație fiscală?

Deși credem că este de domeniul evidenței, reamintim că „în absența unui raport juridic de drept fiscal, comiterea unei infracțiuni de evaziune fiscală nu este posibilă¹⁰”. Așadar, apreciem că este lăudabil faptul că instanța de control judiciar a făcut o analiză *in extenso* a acestei probleme.

Judecătorul care a formulat opinie separată a pornit de la premisa că sumele de bani achitate muncitorilor au fost în realitate salarii. În acord cu cele arătate de judecătorii care au menținut soluția de achitare pronunțată de Tribunalul Arad, credem că nu se poate afirma dincolo de orice îndoială rezonabilă că inculpatul nu a calificat corect respectivele sume de bani ca fiind diurne. Or, dat fiind faptul că orice dubiu profită inculpatului, de la bun început se putea constata că atragerea răspunderii penale a inculpatului nu mai era posibilă.

¹⁰ Oana BUGNAR-COLDEA, *Infracțiunile de evaziune fiscală prevăzute de art. 9 din Legea nr. 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale*, Ed. Universul juridic, București, 2021, p. 92.

Oricum, și dacă am accepta premisa că sumele de bani achitate muncitorilor cu titlu de diurnă au fost în realitate salarii, credem că acest aspect nici nu mai prezintă relevanță în contextul în care, urmare a intrării în vigoare a Legii nr. 209/2015 organele fiscale nu mai aveau posibilitatea de a recalifica astfel de sume de bani, iar diferențele de obligații fiscale neachitate ca urmare a recalificării se anulau¹¹.

În cauză, organele fiscale au emis în data de 04.10.2016 o decizie de impunere prin care au stabilit obligații fiscale suplimentare în sarcina inculpatului ca urmare a recalificării sumelor de bani, deși exista o interdicție în acest sens.

Chiar dacă o astfel de decizie de impunere a fost emisă, credem că aceasta nu putea sta la baza formulării unei acuzații penale, în contextul în care decizia era nelegală. De asemenea, credem că, deși prevederile din Legea nr. 209/2015 fac referire doar la organele fiscale, interdicția de a califica într-o altă manieră sumele respective se aplică, în mod evident, și organelor de

¹¹ Această amnistie a fost „prelungită” prin intrarea în vigoare a Legii nr. 72/2022. Astfel, potrivit art. 1 alin. (1) „Se anulează diferențele de obligații fiscale principale și/sau obligațiile fiscale accesorii, stabilite de organul fiscal prin decizie de impunere emisă și comunicată contribuabilului, ca urmare a calificării ulterioare de către organul fiscal a sumelor reprezentând indemnizații sau orice alte sume de aceeași natură, primite pe perioada delegării, detașării sau desfășurării activității pe teritoriul altei țări, de către angajați ai angajatorilor români care și-au desfășurat activitate pe teritoriul altei țări, aferente perioadelor fiscale cuprinse între 1 iulie 2015 și data intrării în vigoare a prezentei legi, și neachitate”, iar potrivit alin. (2) „Organul fiscal nu reîncadrează sumele de natura celor prevăzute la alin. (1) și nu emite o decizie de impunere în legătură cu o astfel de reîncadrare pentru perioadele fiscale prevăzute la alin. (1)”.

urmărire penală¹². Aceasta se datorează faptului că, așa cum arătam, infracțiunea de evaziune fiscală nu poate fi reținută în absența unei obligații fiscale. După cum în mod corect s-a arătat în doctrină, „obiectul juridic special al infracțiunilor de evaziune fiscală este reprezentat de relațiile sociale privitoare la stabilirea corectă și exactă a stării de fapt fiscale, colectarea impozitelor, taxelor și contribuțiilor și îndeplinirea obligațiilor fiscale stabilite în sarcina contribuabililor sau a altor persoane”¹³. Subsecvent, autorii citați, în mod pertinent au arătat că „aceste activități, implică, înainte de toate, individualizarea în mod corect a obligațiilor fiscale datorate de contribuabili”¹⁴.

Or, pentru a stabili existența sau inexistența unei obligații fiscale și organele de urmărire penală sunt obligate să aplice normele de drept fiscal, în integralitate, inclusiv atunci când prin intermediul acestora se anulează anumite obligații fiscale sau se instituie interdicții precum cele din cuprinsul legii nr. 209/2015.

Situația supusă analizei poate fi comparată cu problema recent apărută în practica judiciară a aplicării cauzei de nepedepsire prevăzută de art. 10 alin. (1¹) din Legea nr. 241/2005 în situația în care în privința obligațiilor fiscale accesorii a intervenit amnistia fiscală. Analizând o decizie

¹² Precizăm că potrivit dispozițiilor legale, doar organele fiscale au competența de a proceda la recalificarea unor astfel de operațiuni, însă dată fiind practica unor organe de urmărire penală de a se „transforma” uneori în organe fiscale, am apreciat că se impun a fi formulate și aceste observații.

¹³ Cosmin Flavius COSTAȘ, Mihaela TOFAN, *Drept financiar*, Ed. Universul Juridic, București, 2023, p. 608.

¹⁴ *Ibidem*.

de referință în această materie pronunțată de Curtea de Apel Cluj¹⁵, cu un alt prilej¹⁶ s-a constatat că din moment ce instanța penală este investită cu soluționarea laturii civile, regulile de drept civil (în cazul analizat, cele de drept fiscal) „trebuie aplicate întru totul și că ar fi absurd ca instanța penală să poată stabili întinderea obligațiilor fiscale, dar să nu poată face și aplicarea unor norme care diminuează sau chiar anulează anumite obligații de această natură (în speța analizată, de anulare a accesoriilor).¹⁷”

Transpunând cele arătate la situația supusă atenției, credem că argumentele care susțin aplicabilitatea dispozițiilor art. 10 alin. (1¹) din Legea nr. 241/2005 în situația în care a intervenit amnistia fiscală sunt aplicabile *mutatis mutandis*, pe deplin, și în cazul analizat în cuprinsul prezentului material. Astfel, suntem din nou în prezența unor dispoziții legale care influențează posibilitatea sancționării unei persoane acuzate de comiterea unei infracțiuni de evaziune fiscală. Diferența dintre cele două situații constă doar în aceea că, în cazul analizat de Curtea de Apel Cluj, inculpatul nu putea fi condamnat pentru săvârșirea infracțiunii de evaziune fiscală întrucât era

¹⁵ CA Cluj, Sec.pen., dec.pen.: 203 din 16.02.2022, online <https://www.rejust.ro/juris/ee4g88d85>, prin care instanța a stabilit că dispozițiile art. 10 alin. (1¹) din Legea nr. 241/2005 sunt incidente în situația în care inculpatul a achitat obligațiile fiscale principale, iar în privința obligațiilor fiscale accesorii a intervenit amnistia fiscală. Precizăm că soluția a fost menținută de Înalta Curte de Casație și Justiție, recursul formulat împotriva acestei decizii fiind respins prin ÎCCJ, dec.pen.: 310 din 21.06.2022, online <https://www.scj.ro/1093/Detalii-jurisprudenta?customQuery%5B0%5D.Key=id&customQuery%5B0%5D.Value=192212>,

¹⁶ Oana BUGNAR-COLDEA, „Amnistia fiscală și dosarele penale având ca obiect infracțiuni de evaziune fiscală. Aplicabilitate și efecte. Decizia nr. 203/A/2022 a Curții de Apel Cluj”, SUBB Iurisprudentia nr. 1/2022, p. 222-223, online: [https://doi.org/10.24193/SUBBiur.67\(2022\).1.4](https://doi.org/10.24193/SUBBiur.67(2022).1.4).

¹⁷ Oana Bugnar-Coldea, Amnistia..., pp. 221-222.

incidentă o cauză de nepedepsire, iar în situația analizată în cuprinsul prezentului material, atragerea răspunderii penale nu este posibilă întrucât nu există o obligație fiscală care să constituie premisa comiterii infracțiunii prevăzute de art. 9 alin. (1) lit. a din Legea nr. 241/2005. Din perspectiva laturii civile, o soluție contrară, în ambele ipoteze, ar echivala cu obligarea inculpatului la efectuarea unei plăți nedatorate.

Așadar, în măsura în care am porni de la premisa că sumele achitate muncitorilor cu titlu de diurnă, ar fi fost în realitate salarii, infracțiunea de evaziune fiscală nu ar fi putut fi reținută întrucât exista interdicția recalificării acestor sume de bani, iar diferențele de obligații fiscale erau anulate, context în care, lipsește o obligație fiscală care să stea la baza unei acuzații în materie penală.

În măsura în care s-ar accepta că sumele respective aveau natura unor diurne, deși acestea sunt venituri asimilate salariilor, din nou, infracțiunea de evaziune fiscală nu ar putea fi reținută. Aceasta se datorează faptului că, așa cum în mod corect a reținut instanța de control judiciar, sumele respective sunt incluse în baza impozabilă doar dacă este depășit un anumit plafon, or în speță, acesta nu era depășit.

B. A ascuns inculpatul sursa impozabilă?

Atât instanța de fond, cât și cea de control judiciar au arătat că nu se poate susține că inculpatul a ascuns sursa impozabilă, în contextul în care sumele achitate cu titlu de diurnă au fost evidențiate în contabilitatea societății italiene. Pe de altă parte, judecătorul care a formulat opinie separată a apreciat că acest aspect nu are relevanță din moment ce evidențele societății italiene nu fac obiectul verificării de către organele fiscale din România.

Așa cum rezultă din cuprinsul deciziei, inculpatul a întocmit angajaților contracte individuale de muncă, acte adiționale la acestea cu privire la detașarea acestora în Italia, cu prevederi exprese ale schimbării locului de muncă, duratei detașării, modului și monedei în care se va efectua plata drepturilor bănești cuvenite angajaților, le-a înregistrat la organele abilitate, a plătit contribuțiile corespunzătoare salariilor, plata diurnelor a fost făcută conform statelor de plată și prin intermediul băncii, la vedere. Cele susținute de judecătorul care a formulat opinie separată sunt contrazise așadar de faptul că înscrisurile întocmite de inculpat au fost „suficiente pentru ca organul fiscal să constate o eventuală calificare a sumelor în mod greșit sau înregistrare defectuoasă a sumelor și să procedeze la recalcularea contribuțiilor datorate statului, dovadă fiind și faptul că a emis decizia de impunere încă din anul 2016, executorie”, astfel cum au reținut magistrații care au menținut soluția de achitare.

„În doctrină s-a arătat că Prin «ascundere» se înțelege, în limbaj comun, a sustrage vederii, a pune la adăpost, pentru a nu fi depistate, descoperite de organele fiscale, obiectul sau sursa impozabilă ori taxabilă, după caz”¹⁸. De asemenea, s-a arătat cu un alt prilej¹⁹ că infracțiunea de evaziune fiscală în modalitatea prevăzută de art. 9 alin. (1) lit. a din lege nu poate fi reținută în ipoteza în care operațiunile generatoare de venituri sunt efectuate „la vedere”, chiar dacă inculpatul nu a declarat respectivele venituri. De altfel și în cuprinsul deciziei analizate, instanța a arătat că plata diurnelor s-a făcut „conform statelor de plată și prin intermediul băncii, la vedere”. În condițiile date, credem că soluția de achitare a inculpatului este corectă și din perspectiva faptului că nu a existat o ascundere a sursei impozabile.

C. O încadrare juridică eronată?

Un aspect invocat doar tangențial de instanța de control judiciar, dar care credem noi constituie un important argument în favoarea pronunțării unei soluții de achitare constă în faptul că în cauză se putea pune în discuție doar reținerea infracțiunii prevăzute de art. 6 din Legea nr. 241/2005, fără însă ca inculpatul să poată fi condamnat pentru comiterea acesteia, așa cum vom arăta în continuare.

Din moment ce prin intermediul dispozițiilor art. 9 alin. (1) lit. a din lege este incriminată ascunderea *bunului ori a sursei impozabile sau taxabile*, în cauză se impunea a fi identificată în primul rând sursa impozabilă presupus a fi fost ascunsă de inculpat.

În doctrină s-a arătat că „Prin «sursă impozabilă sau taxabilă» înțelegem venitul, profitul, valoarea adăugată, cheltuiala în cazul accizelor și

¹⁸ Augustin UNGUREANU, Aurel CIOPRAGA, *Dispoziții penale din legi speciale române – comentate și adnotate cu jurisprudență și doctrină*, Vol. III, Ed. Lumina Lex, București, 1996, p. 130.

¹⁹ Oana BUGNAR-COLDEA, *Infracțiunile de evaziune fiscală...*, pp. 149 et seq..

altor entități (bunuri, reprezentanțe, etc.) declarate impozabile de lege”²⁰. Sesizată fiind cu soluționarea unor excepții de neconstituționalitate a dispozițiilor art. 9 alin. (1) lit. a din lege²¹, Curtea Constituțională, în considerentele deciziilor nr. 817/2015 și 677/2016 a precizat că prin sintagma „bun sau sursă impozabilă sau taxabilă” se înțelege „toate veniturile și bunurile pentru care contribuabilii datorează impozite și taxe, precum și orice act sau fapt generator de venituri care sunt supuse impozitării sau taxării”. În acord cu cele arătate de instanța constituțională, în ceea ce privește noțiunea de „sursă impozabilă” credem că, într-o manieră sintetică, aceasta poate fi definită ca reprezentând acele operațiuni juridice care generează *venituri* supuse impozitării sau taxării.

Dacă ne raportăm la situația analizată, credem că se poate observa că în cauză există dificultăți în a identifica sursa impozabilă în sensul dispozițiilor art. 9 alin. (1) lit. a din lege. Pentru a putea fi reținută în sarcina inculpatului infracțiunea de evaziune fiscală în această modalitate, trebuie identificate acele operațiuni juridice care ar genera pentru contribuabil (angajator) venituri supuse impozitării sau taxării. Or, în cazul încheierii unor contracte de muncă, cei care obțin venituri sunt angajații, angajatorii fiind doar plătorii impozitelor și contribuțiilor aferente²². De altfel, același

²⁰ Valerica DABU, Ana Maria GUȘANU, „Noua Lege privind evaziunea fiscală”, *Revista de drept penal* nr. 2/2006, p. 54.

²¹ Respins prin dec.: 874/2012, in M.of.: 53/23 ianuarie 2013, nr. 817/2015, in M.of.: 130/19 februarie 2016, nr. 677/2016, in M.of.: 212/28 martie 2017.

²² Aspect care rezultă cât se poate de clar din dispozițiile art. 78 alin. (1) din Codul fiscal (Legea nr. 227/2015), potrivit căroră „Beneficiarii de venituri din salarii și asimilate salariilor datorează un impozit lunar, final, care se calculează și se reține la sursă de către plătorii de venituri”. Prevederi similare se regăseau în cuprinsul art. 57 alin. (1) din V.C.fisc. (Legea nr. 571/2003).

argument a fost invocat de judecătorii care au menținut soluția de achitare, aceștia arătând că „salariile nu reprezintă un venit, un câștig pentru angajator, ci sunt cheltuieli, chiar deductibile, iar cei care obțin venituri sunt angajații, aceștia datorând taxe și impozite. Pentru angajator ar putea reprezenta un venit doar sub forma unui profit, dar acesta este supus impozitării sub forma impozitului pe venit, profit”.

În acest context, instanța a mai arătat că prejudiciul reclamat de procuror ar putea fi reprezentat „și din impozite și contribuții cu reținere la sursă pe care inculpatul era obligat să le rețină, în cazul de față fiind vorba despre săvârșirea infracțiunii de evaziune fiscală în forma prevăzută de art. 6 din Legea 241/2005, articol declarat neconstituțional prin decizia nr. 363/07.05.2015” și că „În absența unor norme clare de natură fiscală, nu se poate imputa unui agent economic că a încălcat legea penală și a obținut avantaj fiscal din moment ce nu există o legislație fiscală coerentă și câtă vreme prejudiciul se compune din taxe și impozite cu reținere la sursă cuprinse în art. 6 din legea 241/2005”.

În acord cu cele arătate de instanță, am mai adăuga faptul că în privința impozitelor și contribuțiilor cu reținere la sursă există norme speciale prin care nedeclararea și nevărsarea acestora sau reținerea și nevărsarea acestora este sancționată. În opinia noastră, chiar și anterior declarării neconstituționalității dispozițiilor art. 6 din lege, inculpatului nu îi putea fi atrasă răspunderea penală pentru săvârșirea acestei infracțiuni, având în vedere că prin intermediul acestora era sancționată „reținerea și nevărsarea (...) a sumelor reprezentând impozite sau contribuții cu reținere la sursă”. Or, ceea ce i s-ar fi putut imputa inculpatului, ar fi fost nereținerea impozitelor și contribuțiilor cu reținere la sursă. Potrivit dispozițiilor art. 336 alin. (1) lit. o din Codul de procedură fiscală (Legea nr. 207/2015²³) însă, „nereținerea, potrivit legii, de către plătitorii obligațiilor fiscale, a sumelor

²³ M.of.: 547/23 iulie 2015, în vigoare din 01.01.2016.

reprezentând impozite și contribuții cu reținere la sursă” este sancționată contravențional²⁴.

În plus, s-a arătat cu un alt prilej²⁵, în cazul așa-zisei munci „la negru”, nu poate fi atrasă răspunderea penală a celui care angajează persoane fără a încheia însă contracte de muncă cu acestea. Credem că toate argumentele invocate în contextul acelei analize sunt aplicabile și în cazul în care sunt încheiate contracte de muncă, dar nu sunt declarate contribuțiile cu reținere la sursă. Astfel, *a fortiori* în acest din urmă caz, infracțiunea de evaziune fiscală nu poate fi reținută.

D. Abuz de drept fiscal sau optimizare fiscală?

Apreciind că în situația analizată nu se poate atrage răspunderea penală a inculpatului, credem că nu ar fi lipsit de interes să stabilim în ce măsură conduita acestuia reprezintă un abuz de drept fiscal sau o optimizare fiscală.

Abuzul de drept fiscal a fost definit în doctrină ca reprezentând „utilizarea unor dispoziții de drept fiscal în mod necuvenit, denaturat, într-un mod care le îndepărtează de la obiectivul lor original, urmărit de legiuitor, cu scopul de a obține avantaje fiscale de care altfel acel contribuabil nu ar fi putut beneficia, în condițiile concrete ale acelei spețe”²⁶. În acord cu autorul citat, am adăuga faptul că abuzul de drept fiscal constă în acea conduită prin care

²⁴ Aceleași dispoziții se regăseau și anterior intrării în vigoare a Legii nr. 207/2015, în cuprinsul art. 219 alin. (1) lit. o din vechiul Cod de procedură fiscală (Ordonanța nr. 92/2003, republicată în M.of.: 513/31 iulie 2007).

²⁵ Oana BUGNAR-COLDEA, *Infracțiunile de evaziune fiscală...* pp. 101 și urm.

²⁶ Radu BUFAN, *Tratat de drept fiscal, Vol. I. Teoria generală a dreptului fiscal*, Ed. Hamangiu, București, 2016, p. 241.

persoana în cauză nu încalcă formal legea, dar încalcă spiritul acesteia²⁷. Abuzul de drept fiscal se sancționează, potrivit dispozițiilor fiscale, prin recalificarea operațiunii, obligarea contribuabilului la plata sumelor datorate statului în conformitate cu realitatea operațiunii și, eventual, obligarea la plata accesoriilor aferente.

Optimizarea fiscală, pe de altă parte, a fost definită ca fiind practica prin care se limitează cuantumul impozitelor datorate, fără a recurge la procedee ilegale²⁸. În acest caz, se respectă, așadar, legea, dar se profită de pe urma posibilităților oferite de aceasta²⁹. Altfel spus, contribuabilul

²⁷ „Exemplificativ, am fi în prezența unui abuz de drept fiscal în ipoteza în care o activitate care este în realitate dependentă, este aparent calificată ca fiind independentă, iar munca prestată în baza unui contract de colaborare. Mai exact, pentru ca un angajator să evite plata contribuțiilor sociale, nu încheie un contract de muncă cu persoana angajată, ci încheie un contract de colaborare cu aceasta în calitate de persoană fizică autorizată, deși, în fapt, activitatea desfășurată de aceasta din urmă este una dependentă potrivit definiției din Codul fiscal. Tot în prezența unui abuz de drept fiscal vom fi și în situația în care un contribuabil înregistrează în evidența contabilă cheltuieli reale, care însă nu sunt efectuate în scopul desfășurării activității economice, dar sunt considerate de către acesta ca fiind deductibile”. Oana BUGNAR-COLDEA, *Infrațiunile de evaziune fiscală...*, pp. 34-35.

²⁸ Ahmed SILEM, Antoine GENTIER, Jean-Marie ALBERTINI, ș.a., *Lexique d'économie*, 14^e édition, Ed. Dalloz, Paris, 2016, p. 611.

²⁹ Michele-Pierre PRAT, Cyril JANVIER, *Petit dictionnaire de la fraude fiscale*, Ed. Dalloz, Paris, 2011, p. 123. „Vom fi, de exemplu, în prezența unei optimizări fiscale atunci când o persoană care realizează venituri din activități independente, altele decât venituri din profesii liberale, urmează regimul stabilirii impozitului pe baza normelor de venit. În măsura în care contribuabilul obține venituri mai mari decât media, acesta va achita impozit într-un cuantum mai redus decât cel datorat dacă ar fi optat pentru stabilirea venitului net în sistem real, fără ca prin această conduită să încalce legea sau spiritul acesteia”. Oana BUGNAR-COLDEA, *Infrațiunile de evaziune fiscală...*p. 34.

exploatează posibilitățile legale sau lacunele legislative în vederea diminuării obligațiilor fiscale, aceasta fiind o „abilitate autorizată”³⁰, care are la bază „exercitarea unui drept de opțiune cu privire la modul de desfășurare a activității economice”³¹. În cazul optimizării fiscale, în mod evident, contribuabilul nu poate fi sancționat potrivit dispozițiilor legii penale sau fiscale, conduita acestuia fiind una legală.

În acest context, precizăm că în materia comportamentelor care pot să conducă la neîndeplinirea obligațiilor fiscale o altă distincție interesantă a fost avansată în doctrină³², pornind de la o clasificare regăsită în doctrina italiană. Astfel, s-a făcut distincția între „evaziunea fiscală (*evasione fiscale*) propriu-zisă”³³, „eludarea fiscală (*elusione fiscale*)”³⁴, „abuzul de drept în domeniul fiscal (*abuso del diritto in ambito tributario*)”³⁵, respectiv „insolvența fiscală

³⁰ Florence DEBOISSY, *La simulation en droit fiscal*, Ed. Librairie générale de droit et de jurisprudence, Paris, 1997, p. 5.

³¹ Emilian DUCA, „Optimizarea fiscală a pachetelor compensatorii”, *Revista Drept Social nr. 4/2012*, p. 32.

³² Cosmin Flavius COSTAȘ, Mihaela TOFAN, *Drept financiar...*, pp. 569-570.

³³ „Comportament care presupune încălcarea directă și deschisă a normelor fiscale, în scopul de a ascunde administrației fiscale, în tot sau în parte, bunurile impozabile ori baza impozabilă, reducând sau alterând astfel nivelul obligațiilor fiscale sau generând credite fiscale nedatorate”. Cosmin Flavius COSTAȘ, Mihaela TOFAN, *Drept financiar...*, p. 569

³⁴ „Comportament care survine cu precădere în etapa stabilirii impozitelor, a taxelor și a contribuțiilor și care implică existența unor comportamente relevante fiscal care nu încalcă normele juridice, dar care, fără a putea fi valid justificate economic, sunt destinate să ocolească obligațiile sau interdicțiile din legislația fiscală și să genereze reduceri de impozite sau rambursarea unor sume nedatorate”. Cosmin Flavius COSTAȘ, Mihaela TOFAN, *Drept financiar...*, p. 569.

³⁵ Acest comportament fiind definit ca reprezentând „utilizarea distorsionată a unor instrumente juridice adecvate pentru a obține o reducere a impozitelor, chiar dacă o asemenea

(*insolvenza fiscale*)”³⁶. Deși această clasificare este una interesantă, care acoperă și conduitele care pot să intervină în etapa executării silită (în doctrina națională neregăsindu-se o clasificare similară care să cuprindă și această etapă), preferăm să continuăm analiza pornind de la distincția dintre evaziune fiscală – abuz de drept fiscal – optimizare fiscală. Aceasta se datorează faptului că, lecturând definițiile noțiunilor de „eludare fiscală” și „abuz de drept fiscal”, se poate observa că granița dintre cele două este una extrem de fină, ajungând până la contopire³⁷. În aceste condiții, având în vedere și faptul că la nivel național sunt utilizate noțiunile de evaziune fiscală

conduită nu încalcă nicio dispoziție legală specifică” Cosmin Flavius COSTAȘ, Mihaela TOFAN, *Drept financiar...*, p. 570

³⁶ „O conduită antiijuridică a contribuabilului de a se sustrage de la executarea silită pentru propriile datorii fiscale”. În conformitate cu cele arătate de autorii citați, „acest tip de comportament poate să survină doar dacă obligațiile fiscale sunt cunoscute fiscului și este propriu fazei de executare silită”. Cosmin Flavius COSTAȘ, Mihaela TOFAN, *Drept financiar...*, p. 570.

³⁷ De altfel, în sistemul italian, prin Legea nr. 128/2015, abuzul de drept fiscal a fost reglementat, fiind echivalat cu eludarea fiscală. Potrivit art. 10-bis din Legea nr. 212/2000 (modificată prin Legea nr. 128/2015), care reglementează „abuzul de drept sau eludarea fiscală” acesta este reprezentat de una sau mai multe operațiuni lipsite de substanță economică și care, cu respectarea formală a normelor fiscale, conduc la obținerea de avantaje fiscale necuvenite. Potrivit art. 10-bis pct. 2 lit. a) din același act normativ, prin operațiuni lipsite de substanță economică se înțeleg acte, fapte, contracte care, chiar interconectate, nu sunt în măsură să producă alte efecte decât avantaje fiscale și reprezintă indicii în acest sens, în special, inconsecvența în calificarea tranzacțiilor punctuale cu baza legală a operațiunii în întregul ei și lipsa de conformitate dintre calificarea juridică a unei operațiuni și logica normală a pieței. <https://www.gazzettaufficiale.it/eli/id/2015/08/18/15G00146/sg>. Oana BUGNAR-COLDEA, *Infraacțiunile de evaziune fiscală...*, pp. 27-28.

– abuz de drept – optimizare fiscală³⁸, vom continua analiza prin raportare la aceste concepte.

Revenind la situația inculpatului și având în vedere definițiile la care am făcut referire *supra* (evaziune fiscală, abuz de drept respectiv optimizare fiscală), credem că suntem în prezența unui exemplu de optimizare fiscală. Inculpatul nu a încălcat nici o normă de drept fiscal, nu a încălcat nici spiritul unei astfel de norme, ci exclusiv a ales să aplice un mecanism care a condus la diminuarea obligațiilor fiscale, prin exploatarea dispozițiilor legale.

După cum arătam *supra*, abuzul de drept este sancționabil prin recalificarea operațiunii și obligarea contribuabilului la plata sumelor datorate statului în conformitate cu realitatea operațiunii. Având în vedere că în cauza analizată acuzația formulată a avut la bază tocmai o astfel de recalificare, s-ar putea susține că am fi în prezența unui abuz de drept fiscal. Totuși, prin Legea nr. 209/2015 s-a instituit interdicția recalificării unor astfel de operațiuni și s-au anulat obligațiile fiscale stabilite suplimentar. Chiar din expunerea de motive a acestui act normativ rezultă că unul dintre motivele adoptării legii a constat în „necesitatea îndreptării situațiilor apărute în practică din cauza *interpretării diferite* ale legislației actuale referitoare la acordarea drepturilor de care pot beneficia salariații în desfășurarea activității de transport pe parcurs extern, în speță indemnizația de delegare/detașare și interpretării naturii indemnizației de delegare/detașare plătite de agenții de muncă temporară, interpretare care presupune corelarea prevederilor Codului fiscal și cele ale legislației muncii” (s.n.).

³⁸ Cu titlu exemplificativ, a se vedea Emilian DUCA, *Optimizarea fiscală...*p. 32; Roxana CHIRIEAC, „Optimizarea fiscală și abuzul de drept fiscal”, *Conferința Internațională de Drept, Studii Europene și Relații Internaționale*, nr. 4/2016, pp. 294-300.

Altfel spus, la nivelul organelor fiscale exista o practică neunitară în ceea ce privește natura sumelor de bani achitate cu titlu de indemnizație de delegare/detașare, ori apreciindu-se că această calificare este una corectă (situație în care am fi în prezența unei optimizări fiscale), ori apreciindu-se că sumele de bani achitate au avut în realitate natura unor salarii (situație în care am fi în prezența unui abuz de drept fiscal), problema fiind generată de interpretarea diferită dată dispozițiilor de drept fiscal. În contextul în care, inclusiv din perspectiva unor organe fiscale, calificarea dată sumelor de bani era corectă, deci conduita inculpatului cât se poate de legală, în mod evident nu se poate susține că acesta ar fi comis un abuz de drept fiscal.

În plus, în cuprinsul art. 13 din Codul de procedură fiscală³⁹ se regăsește un important principiu de drept fiscal, respectiv *in dubio contra fiscum*. Altfel spus, orice dubiu profită contribuabilului. Având în vedere neclaritatea dispozițiilor fiscale și principiul anterior enunțat, credem că mecanismul aplicat de inculpat nu poate fi calificat drept abuz de drept fiscal, fiind așadar, așa cum deja am precizat, în prezența unei optimizări fiscale.

³⁹Potrivit art. 13 C.proc.fisc. : „1) Interpretarea reglementărilor fiscale trebuie să respecte voința legiuitorului așa cum este exprimată în lege. (2) În cazul în care voința legiuitorului nu reiese clar din textul legii, la stabilirea voinței legiuitorului se ține seama de scopul emiterii actului normativ astfel cum acesta reiese din documentele publice ce însoțesc actul normativ în procesul de elaborare, dezbatere și aprobare. (3) Prevederile legislației fiscale se interpretează unele prin altele, dând fiecăreia înțelesul ce rezultă din ansamblul legii. (4) Prevederile legislației fiscale susceptibile de mai multe înțelesuri se interpretează în sensul în care corespund cel mai bine obiectului și scopului legii. (5) Prevederile legislației fiscale se interpretează în sensul în care pot produce efecte, iar nu în acela în care nu ar putea produce niciunul. (6) Dacă după aplicarea regulilor de interpretare prevăzute la alin. (1)-(5), prevederile legislației fiscale rămân neclare, acestea se interpretează în favoarea contribuabilului/plătitorului”.

IV. Concluzii

Așa cum am precizat încă de la început, situația analizată de Tribunalul Arad, iar mai apoi de Curtea de Apel Timișoara este una cât se poate de interesantă. Într-un noian de dosare penale având ca obiect infracțiuni de evaziune fiscală în care starea de fapt este de cele mai multe ori similară, fiind în prezența unor conduite „standard” prin care are loc sustragerea de la îndeplinirea obligațiilor fiscale, o astfel de cauză nu putea rămâne neobservată. Aceasta cu atât mai mult cu cât, judecătorii investiți cu soluționarea cauzei au invocat argumente cât se poate de pertinente în favoarea pronunțării/mentinerii unei soluții de achitare, în contextul în care, conduita inculpatului a fost una cât se poate de legală, neputându-se aduce în discuție nici măcar comiterea unui abuz de drept fiscal.

V. Bibliografie

- Bufan R., *Tratat de drept fiscal, Vol. I. Teoria generală a dreptului fiscal*, Ed. Hamangiu, București, 2016;
- Bugnar-Coldea O., *Amnistia fiscală și dosarele penale având ca obiect infracțiuni de evaziune fiscală. Aplicabilitate și efecte. Decizia nr. 203/A/2022 a Curții de Apel Cluj, SUBB Iurisprudentia nr. 1/2022*;
- Bugnar-Coldea O., *Infracțiunile de evaziune fiscală prevăzute de art. 9 din Legea nr. 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale*, Ed. Universul juridic, București, 2021;
- Chirieac R., *Optimizarea fiscală și abuzul de drept fiscal, Conferința Internațională de Drept, Studii Europene și Relații Internaționale*, 2016;

- Costaș C. F., Tofan M., *Drept financiar*, Ed. Universul Juridic, București, 2023;
- Dabu V., Gușanu A.M., *Noua Lege privind evaziunea fiscală*, *Revista de drept penal* nr. 2/2006;
- Deboissy F., *La simulation en droit fiscal*, Ed. Librairie générale de droit et de jurisprudence, Paris, 1997;
- Duca E., *Optimizarea fiscală a pachetelor compensatorii*, *Revista Drept Social* nr. 4/2012;
- Prat M.P., Janvier C., *Petit dictionnaire de la fraude fiscale*, Ed. Dalloz, Paris, 2011;
- Silem A., Gentier A., Albertini J.M., ș.a., *Lexique d'économie*, 14e édition, Ed. Dalloz, Paris, 2016;
- Ungureanu A., Ciopraga A., *Dispoziții penale din legi speciale române – comentate și adnotate cu jurisprudență și doctrină*, Vol. III, Ed. Lumina Lex, București, 1996.