

CZU: 343.359.2:343.9(450)

EVAZIUNEA FISCALĂ ÎN ITALIA: CONTEXTUL PENAL, EXTRAPENAL ȘI CRIMINOLOGIC

Victoria MUNTEANU

Procuror în Procuratura municipiului Chișinău, Oficiul Ciocana

În cadrul acestui mesaj științific se urmărește scopul analizei pluridisciplinare a fenomenului evaziunii fiscale din punctul de vedere al politicii penale a Republicii Italiene proliferate în analiza legislației penale, extrapenale (fiscale, administrative, bancare, comerciale etc.), precum și în cercetarea criminologică a metodelor de prevenire a diverselor forme ale evaziunii fiscale.

Subiecții evaziunilor fiscale care rămân nepedepsiți contribuie la escaladarea acestui fenomen criminal. În cazul în care toți contribuabilii ar fi eliberați de riscul penalității pentru evaziune, ar crește numărul evaziunilor fiscale. În cazul unui regim fiscal egal pentru toți, o probabilitate mare de a fi descoperit și supus sancțiunilor duce la o reducere a acestor acțiuni.

Legiuitorul italian introduce limitări privind circulația numerarului, deoarece moneda în numerar, fiind ușoară în circulație, reprezintă una dintre cele mai utilizate metode de implementare a fenomenelor evazive și se încadrează în economia subterană. Prin urmare, Guvernul italian, cu scopul de a reduce evaziunea fiscală, a pus limita plății în numerar. O altă măsură de încurajare a utilizării mijloacelor de plată electronică pentru activități comerciale, artă sau profesie este posibilitatea achitării cu cardul de credit sau debit ori preplata unui credit fiscal de 30 la sută din comisioane. O măsură de susținere suplimentară este și prelungirea termenului pentru depunerea declarației pe venit.

Cuvinte-cheie: *impozit, venit, prezumția venitului, evaziune fiscală, obligație fiscală, amnistie fiscală, economie tenebră, prevenirea evaziunii fiscale.*

TAX EVASION IN ITALY: CRIMINAL, EXTRA-CRIMINAL AND CRIMINOLOGICAL APPROACH

This scientific message aims at the multidisciplinary analysis of the phenomenon of tax evasion from the point of view of the Criminal Policy of the Italian Republic proliferated in the analysis of criminal legislation, extra-criminal (fiscal, administrative, banking, commercial, etc.), as well as in criminological research to prevent various forms of tax evasion.

Subjects to tax evasion who go unpunished contribute to the escalation of this criminal phenomenon. If all taxpayers were released from the risk of evasion penalties, the number of tax evasions would increase. In the case of an equal tax regime for all, a high probability of being discovered and subjected to sanctions, leads to a reduction of these actions.

The Italian legislature introduces restrictions on the movement of cash, as cash, being easy to circulate, is one of the most widely used methods of implementing evasive phenomena and is part of the underground economy. Therefore, the Italian Government, in order to reduce tax evasion, set the cash payment limit. Another measure to encourage the use of electronic means of payment for commercial activities, art or profession, the possibility of paying by credit or debit card, or prepaid a tax credit of 30 percent of commissions. An additional support measure is to extend the deadline for submitting the income tax return.

Keywords: *tax; income; presumption of income; tax evasion; the tax obligation; tax amnesty; the shadow economy; prevention of tax evasion.*

Introducere

Taxele fiscale sunt impozite obținute prin constrângere din partea statului din suma veniturilor contribuabilului pentru finanțarea serviciilor și lucrărilor publice de care vor beneficia atât persoana impozabilă, cât și întreaga comunitate.

În doctrina italiana conceptul de impozit se bazează pe șase elemente constitutive, și anume:

- (1) Prezumția venitului – obligația fiscală derivă din obținerea prealabilă a venitului;
- (2) Statul – subiectul activ al raportului fiscal care aplică impozitul în cazul apariției unei obligații fiscale;
- (3) Persoana impozabilă – subiectul supus obligației fiscale;
- (4) Baza de impozitare – suma care urmează a fi supusă impozitului (impozitul ad valorem, adică în euro);
- (5) Rata impozitului – procentul aplicat pentru impozitarea bazei impozabile;
- (6) Sursa – venitul sau activele din care contribuabilul urmează să plătească impozitul [1].

Taxa pe valoarea adăugată este introdusă în sistemul fiscal italian prin Decretul prezidențial nr.633 din 26 octombrie 1972 și este guvernată de Legea consolidată a TVA [2].

În accepțiunea legiuitorului italian, TVA este un impozit de consum care afectează indirect veniturile de la consumatorii finali ai produsului sau ai serviciului furnizat. Mai exact, TVA se aplică vânzărilor de bunuri și prestărilor de servicii pe teritoriul statului în exercitarea afacerilor sau în exercitarea artelor și profesiilor, precum și importurilor realizate de orice persoană.

Ținând cont de faptul că TVA este un impozit indirect, baza de impozitare nu va fi compusă din toate veniturile, aceasta existând doar pentru impozitele directe, ci va fi luată în calcul suma contraprestației pe care consumatorul o oferă furnizorului de servicii sau producătorului de mărfuri conform contractului stipulat între aceștia, inclusiv taxe și cheltuieli referitoare la executarea contractului. În prezent, se aplică TVA în mărimea de 22% din valoarea produsului sau a serviciului.

Pentru anumite categorii de bunuri și servicii au fost prevăzute tarife mai mici, după cum urmează:

- 4% pentru laptele proaspăt, unt, cereale, făină și alte poziții de alimentație;
- 5% pentru serviciile de sănătate publică, bunăstare și servicii educaționale efectuate de către cooperati-vele sociale în favoarea anumitor categorii de subiecți;
- 10% pentru animalele destinate reproducerii, pentru producția proprie derivată, precum și pentru alte produse alimentare obținute de la animalele domestice.

În Italia, TVA este achitată de către subiecții care efectuează vânzarea bunurilor sau prestarea serviciilor care urmează să plătească, lunar sau trimestrial, impozitul cumulativ al tuturor operațiunilor efectuate în perioada de impozitare, net de orice deduceri prevăzute la art.19 din Legea consolidată a TVA.

După efectuarea unei analize directe și indirecte a impozitelor din punct de vedere normativ și descriptiv urmează să definim fazele procesului care alcătuiesc „viața” impozitului. Mai exact, acest proces este împărțit în patru:

1. *Apariția obligației fiscale*, care se potrivește momentului la care se verifică presupunerea fiscală menționată anterior.
2. *Evaluarea*, adică faza în care se identifică impozitul datorat. Prima fază a acestui proces este calcularea sumei impozabile, adică a setului de avere supuse impozitării. Calculul sumei impozabile variază în funcție de diferite categorii de impozite în care se încadrează venitul contribuabilului. Conform regulilor și limitelor stabilite de lege, anumite taxe pot fi scăzute, ceea ce se numește deducția impozitului. Suma pentru rata preconizată este suma pe care se va calcula impozitul datorat, cunoscut și sub denumirea de impozit brut.
3. *Colectarea*. Reprezintă momentul în care se achită impozitele. Achitarea impozitelor poate avea loc prin următoarele procedee: reținerea directă, prin agentul de reținere și achitarea directă. Reținerea directă a impozitului datorat, spre exemplu, poate avea loc direct din salariul contribuabilului. Impozitele pot fi achitate și prin agentul de reținere. Achitarea directă are loc atunci când subiectul plătește în mod voluntar impozitul datorat; aceasta reprezintă un alt caz de colectare. Ultimul caz este cazul achitării impozitului prin constrângere din partea statului.
4. *Achitarea* reprezintă faza finală a procesului în care datoria fiscală se achită în folosul statului.

Legea bugetară 2020 din Italia [3] conține măsuri care vizează urmărirea bazei impozabile și, mai general, fortificarea luptei cu evaziunile fiscale. În mod special, s-a preconizat că, pentru analiza riscului de evaziune fiscală, Agenția pentru Venituri și Poliția Financiară italiană pot utiliza tehnologii, procesări și interconectări cu celelalte baze de date de care dispun, pentru a identifica criteriile de risc de evaziune utile pentru scoaterea la dispoziție a unor poziții care trebuie supuse controlului și încurajării conformității fiscale.

Prin Decretul fiscal nr.124 din 2019 [4] s-au introdus dispoziții ce vizează reducerea evaziunii fiscale și a fraudei, în special prin interoperabilitatea datelor și modificarea obligațiilor fiscale.

În Italia, la 04 martie 2021 [5] Agenția pentru venituri a anunțat că a obținut undă verde de la Uniunea Europeană pentru finanțarea *Proiectului privind date pentru analiza riscului de evaziune fiscală*, concepută și prezentată de însăși Agenție cu scopul de a inova procesul de evaluare a riscurilor de evaziune. În calitate de măsuri antifraudă și anti-evaziune, Agenția pentru Venituri și Poliția Financiară pot utiliza tehnologii, procesări și interconectări cu alte baze de date la dispoziția lor, pentru a identifica criteriile de risc util, pentru a scoate la iveală poziții supuse controlului și a încuraja îndeplinirea obligațiilor fiscale [6].

Raportul privind rezultatele obținute în domeniul măsurilor de combatere a evaziunii fiscale și a securității sociale (anul 2020), pe lângă indicarea datelor referitoare la recuperarea sumelor evitate, oferă estimări ale așa-numitului *decalaj fiscal* (diferența dintre veniturile teoretice și efective) aferente veniturilor fiscale și asi-

gurării sociale [7]. Din datele analitice prezentate reiese că în perioada de trei ani 2015-2017 (pentru care este disponibilă o imagine completă a evaluărilor) există un decalaj mediu anual de aproximativ 107,2 miliarde de euro. Rezultatul este atribuibil efectelor adoptării de noi măsuri de combatere a evaziunii fiscale și de îmbunătățire a conformității fiscale introduse în ultimii ani, în special în ceea ce privește TVA [7].

Conform datelor oferite de către autorii Mario Draghi și Daniele Franco, în Italia evaziunea fiscală a scăzut cu 3,1 miliarde în 2018 (-2,9% față de 2017), ceea ce corespunde echilibrului dintre reducerea evaziunii fiscale (-3,7 miliarde) și creșterea evaziunii fiscale (+578 milioane) [6].

Rezultate și discuții

Deși termenul „*evaziune fiscală*” este utilizat în prezent în viața de zi cu zi, sistemul juridic italian nu conține vreo definiție unanim acceptată a acestuia. În linii generale, în sistemul juridic italian conceptul evaziunii fiscale include *orice tranzacție efectuată cu încălcarea legii de către o persoană fizică sau juridică care implică scăderea parțială sau totală a impozitelor pe care urmează să le achite, ceea ce, în fine, constituie obligație fiscală*.

În esență, evaziunea fiscală constă în comportamente active și/sau omisive (faptă prejudiciabilă sub formă de acțiune sau inacțiune) săvârșite *pentru a obține un avantaj fiscal nejustificat*. Astfel, conduita se concretizează prin operațiuni precum ascunderea veniturilor, deducerea costurilor crescute ori inexistente sau prin transferul încasărilor în statele străine, cu sisteme fiscale mai favorabile care permit, întotdeauna în mod legal, reducerea bazei de impozitare, producând astfel un avantaj fiscal nejustificat.

Faptele ce constituie evaziune fiscală sunt extrem de diversificate, iar orice evaziune este o platformă extinsă pentru comiterea diferitor sale forme care, în final, duc la reducerea sarcinii fiscale.

Cu toate că fenomenul evaziunii fiscale este greu de conturat, se poate conchide că conduita evazivă presupune fapta prejudiciabilă a subiectului săvârșită în mod voluntar, în cunoștință de cauză, împotriva legii, pentru a obține un avantaj fiscal care nu putea fi obținut în alt mod. Pe cale de consecință, evaziunea fiscală nu va avea loc în cazul în care avantajul necuvenit a derivat dintr-o eroare tehnică sau din voința altor persoane.

Este de menționat că astfel de fapte prejudiciabile nu doar oferă un avantaj fiscal obiectiv pentru subiectul evaziunii (evadatorul individual), dar produc efecte la fel de prejudiciabile pentru întreaga comunitate. De fapt, venitul fiscal mai mic ce rezultă din impozitul evitat poate fi prezentat printr-o disponibilitate economică a statului mai redusă în materia ofertelor publice.

Doctrina italiană distinge mai multe forme ale evaziunii fiscale: 1) evitare/eroziune fiscală și economie tenebră/ non-observată. Aceste concepte sunt diferite, însă strâns corelate între ele [1].

Așa-numita economie non-observată constituie ansamblul de activități ilegale, informale sau în alt mod lipsite și nereflectate în sistemul statistic al statului, având o origine ilegală.

Activitățile ce alcătuiesc *economia subterană/tenebră* includ *activitățile ilegale*, și anume: producerea și distribuirea de bunuri sau de servicii prestate contrar legii, precum și activități juridice care sunt desfășurate ilegal sau de către subiecții neautorizați. Printre cele mai frecvente activități ilegale putem găsi contrabanda cu bunuri și traficul de droguri. În același rând, *economia tenebră* presupune ansamblul tuturor activităților care nu se încadrează în contabilitatea națională. Prin urmare, vorbim de activități legale, însă dificile pentru a le identifica. Cel mai clasic exemplu de economie subterană/tenebră este exercitarea muncii voluntare, muncă în cadrul unității comerciale, inclusiv a celei familiale, sau toate activitățile de comerț al producției în cantități mici și cu un nivel organizațional scăzut.

Cel mai clasic exemplu care poate fi adus pentru a înțelege statistica nedeclarată este neînregistrarea întreprinderii în organele competente de stat. De fapt, aceasta va continua să funcționeze pe piață contribuind la producerea PIB-ului, dar nu va avea ca rezultat statistic evidența economiei observabile.

Economia subterană reprezintă ansamblul activităților de producere care, chiar dacă se operează prin metode legale, are obiectivul contracarării reglementărilor fiscale, scopul final fiind reducerea costurilor produsului sau ale serviciului. Evaziunea fiscală este reglementată în prezent de art.10-bis din Legea nr.212 din 20 iulie 2000 [8], care a înlocuit art.37-bis din Decretul prezidențial nr.600/1973 [9].

Pentru a formula definiția evaziunii fiscale vom menționa că jurisprudența italiană cunoaște mai multe curente de gândire în ceea ce privește evaziunea și abuzul de drept. Pentru majoritatea doctrinarilor, *evaziunea* constituie un abuz de drept ce constă în una sau mai multe tranzacții fără substanță economică care, chiar în conformitate cu reglementările fiscale, indiferent de prezența intenției din partea contribuabilului, duc în esență la obținerea avantajelor fiscale necuvenite [10].

După cum s-a menționat în doctrina italiană, în majoritatea cazurilor se observă tendința de a confunda cele două concepte (evaziune și eroziune) [11]. În legislația italiană se prevede posibilitatea adoptării de către legiuitor a anumitor norme fiscale privilegiate care pot fi aplicate în favoarea unei sau mai multor categorii de contribuabili. Un astfel de privilegiu poate viza atât reducerea parțială, cât și reducerea totală a sumei impozabile la această categorie de subiecți.

Putem conchide că legiuitorul italian aplică așa-numita amnistie fiscală. În accepțiunea legiuitorului italian, reducerea veniturilor fiscale, pentru a se bucura de un astfel de privilegiu, reprezintă *eroziunea fiscală*. Consemnăm că, în acest caz, reducerea sumei impozabile rezultă dintr-o decizie voluntară din partea statului italian pentru a asigura protecția unor categorii de contribuabili aflați în dificultate economico-socială.

Cu toate acestea, evaziunea reprezintă o serie de operațiuni ilegale care implică obținerea unui avantaj fiscal ilegal. Spre deosebire de evaziune, eroziunea fiscală reprezintă reducerea voluntară a sumei impozabile pentru o categorie specială/privilegiată de contribuabili și, prin urmare, nu există nici ilegalitatea tranzacțiilor încheiate de contribuabil, nici avantajul fiscal nejustificat care derivă din această tranzacție.

Eroziunea fiscală diferă și de evitare, deoarece în primul caz veniturile mai mici sunt prevăzute de legislația fiscală în vigoare, iar în al doilea caz derivă din comportamentul contribuabilului care ocolește legislația prevăzută pentru propria sa impozitare.

Formele evaziunii fiscale.

- (1) Evaziunea fiscală și de securitate socială asupra veniturilor din muncă neregulată sau muncă „*nedeclarată*”. Evitarea TVA și a impozitelor directe legate de nefacturarea taxei (totală sau parțială) și neindicarea costurilor reale documentate. Unul dintre cele mai frecvente moduri de evaziune fiscală în Italia este furnizarea unui serviciu sau vânzarea de produse fără emiterea facturii relevante și a bonusului fiscal. Evaziunea va avea loc atât în cazul înregistrării parțiale a tranzacțiilor nefacturate, cât și al celei totale.
- (2) Evitarea impozitelor directe și indirecte prin adoptarea abuzivă a rolului de unitate comercială. Această operațiune constă în disimularea subiectivă, adică în înregistrarea fictivă a mărfurilor către companiile non-comerciale.
- (3) Evitarea impozitelor directe și indirecte asupra contractelor de închiriere. În acest caz, se are în vedere persoanele fizice cu capacitate mare de plată, precum și alte persoane fizice care, cu voința supremă de a scăpa de obligația fiscală, folosesc utilizarea parțială sau totală a veniturilor provenite din activiele închiriate.
- (4) Evaziunea imobiliară: „*case fantomă*” și evaziune fiscală directă și indirectă, legate de disponibilitatea proprietății; se caracterizează prin ascunderea totală a proprietății și declararea relativă a impozitelor asupra activelor ce constituie proprietate imobiliară.
- (5) Evaziunea prin deducerea nejustificată a taxelor sau neindicarea surselor de venituri. În acest caz, scopul contribuabililor, precum și al altor persoane fizice care efectuează aceste operațiuni, este de a obține venitul ascuns, parțial rezultat din deducerea cheltuielilor.
- (6) Evitarea utilizării instrumentale a screenurilor (compania de tip shell „*di gata*”). Printre metodele utilizate în mod obișnuit în scopuri evazive se numără tocmai companiile de tip shell sau companiile, mai ales companiile de capital, care nu desfășoară orice activitate economică, ci garantează în mod substanțial beneficii acționarilor, din punct de vedere fiscal și legal. De obicei, în realitate, aceste companii au bilanțuri negative care duc la faptul că firma nu trebuie să plătească impozitul aferent pierderii chiar dacă, de fapt, pierderea nu este înregistrată. Această metodă ia forma disimulării subiective și se utilizează, în principal, de persoane cu capacitate mare de plată.
- (7) Evitarea impozitelor directe și indirecte asupra capitalului deținut în străinătate. Într-un anumit fel, se poate afirma că este una dintre cele mai utilizate metode de evaziune. De fapt, se poate vorbi despre „*paradisuri fiscale*”, adică țări care oferă posibilitatea achitării unui impozit nesemnificativ sau liberarea de orice fel de impozit. În fiecare an este creată lista „*neagră*” a statelor care oferă astfel de facilități. Statele incluse în lista neagră au o transparență a regimurilor fiscale aproape zero și deosebit de favorabile, unde subiecții-nerezidenți sunt motivați să-și exporte veniturile în aceste țări și să asigure economii de impozit în valoare de aproape 40 la sută. Un astfel de regim fiscal este deosebit de prejudiciabil și se caracterizează prin impozitare redusă, schimb redus de informații cu alte țări, grad scăzut de transparență și lipsă de respect față de principalele reglementări naționale ale statelor privind prețurile de transfer. Această formă de evaziune este comisă de persoanele care dispun de resurse financiare colosale în scopul unei ascunderi totale a veniturilor primite sau cunosc forme sofisticate de evaziune.

- (8) Nerespectarea „involuntară” (de exemplu, obligații de monitorizare a impozitelor). Această formă de evaziune este săvârșită de persoane fizice, ceea ce se manifestă în neclarități în declarațiile fiscale din cauza erorilor comise în procesul completării unor astfel de declarații.
- (9) Evaziunea și fraudă fiscală, ce constă în neachitarea reținerilor, contribuțiilor sau a altor plăți fiscale obligatorii. Această practică este realizată de întreprinderi mici și mijlocii, lucrători independenți și alte persoane fizice care se sustrag de la obligații fiscale prin omiterea parțială a venitului indicat în declarații fiscale, inclusiv prin utilizarea actelor false, adică fraudă fiscală.
- (10) Sustragerea și fraudarea TVA și a taxelor de import. De asemenea, ne confruntăm cu un caz de utilizare a actelor false cu scopul inducerii autorității fiscale în eroare financiară garantând întreprinderilor mici și mijlocii, precum și lucrătorilor independenți un avantaj fiscal nejustificat. Astfel, companiile de tip shell au ca scop emiterea actelor false (facturilor false) care pentru beneficiarul acestor acte vor crea posibilitatea reducerii veniturilor și, în consecință, un avantaj fiscal nejustificat.
- (11) Evaziune în sectorul combustibilului pentru navigație.
- (12) Evaziunea traficului internațional de băuturi alcoolice.
- (13) Rambursarea accizelor către transportatorii rutieri.
- (14) Transferul de venituri impozabile între state utilizând tehnici de stabilire a prețurilor de transfer. Operațiunea care este implementată în acest caz este tocmai transferul bunurilor în cadrul aceluiași grup. În special, nevoia este de a identifica un preț de piață dintr-o perspectivă competitivă, astfel încât tranzacția nu se realizează cu un singur scop de a se sustrage de la achitarea impozitelor, ci în tendința de a nu pierde poziția economică de pe piață.
- (15) Evaziunea fiscală sub forma „planificării fiscale agresive” (de exemplu, investiții străine, tranzacții extraordinare, inclusiv transnaționale, având scopul evaziunii fiscale). În acest caz, se vorbește despre formele complexe ale evaziunii fiscale, spre exemplu: o operațiune prin care o companie își înregistrează reședința într-un stat străin, dar continuă să lucreze și să producă în statul italian. Astfel de operațiuni se practică de unități comerciale mai mari.
- (16) Evaziune fiscală unică, exercițiu de pariuri la „negru”, sau, în orice caz, fără înregistrarea la totalizatorul național. Se referă la afaceri mici, mijlocii, precum și la lucrători independenți.
- (17) Evaziunea urmată de jocuri de noroc (amuzamente cu premiu și terminal de loterie). Se referă la afaceri mici, mijlocii, precum și la lucrători independenți.
- (18) Jocuri online. Operațiuni de jocuri online pe site-uri fără licență (evaziune fiscală unică, spălare de bani, fraudă în jocuri de noroc). Se referă la afaceri mici, mijlocii, precum și la lucrători independenți.

Într-o altă ordine de idei, în procesul de estimare a evaziunii fiscale, acest fenomen, din perspectivă criminologică, precum și toată economia tenebră, aduc cu ele dificultăți de ordin calitativ și cantitativ. De fapt, în Italia nu este posibilă nicio cuantificare a sumelor care decurg din toate activitățile ce se încadrează în venituri nedeclarate sau chiar în evaziunea fiscală [12]. Pentru calcularea acestor sume există doar estimări care se fac folosind două metode: metode directe, care se bazează pe date *microeconomice*, adică anchetarea eșantionelor de contribuabili pe categorii de venituri. La rândul lor, conform eșantionului utilizat, acestea sunt împărțite în: a) auditul contribuabililor; b) metoda Franz; c) chestionare voluntare.

Auditul contribuabililor este o metodă ce implică crearea unui eșantion de contribuabili pe baza declarațiilor fiscale, a datelor privind evaziunea fiscală sau a altor forme de abuz fiscal comis în anii precedenți etc.

În baza acestor poze se efectuează verificări pentru a evalua media veniturilor cu scopul de a identifica cazuri de evaziune fiscală și, de asemenea, pentru a înțelege noile metodologii utilizate în scopul evaziunii fiscale. Dezavantajul principal al auditului sunt costurile mari pentru implementarea acestuia.

Metoda Franz (sondaje privind bugetele, cheltuielile suportate și forța de muncă) este utilizată pentru a estima cifrele reale în afaceri în cazurile de ascundere totală sau parțială a veniturilor prin neîntocmirea chitanțelor fiscale sau declararea excesivă a costurilor, adică majorarea parțială sau totală a costurilor, sau prin includerea costurilor care nu au fost suportate de către contribuabil pentru a reduce suma impozabilă și, în final, pentru a achita mai puține impozite [13].

Prin așa metodă sunt comparate datele deținute de autoritatea fiscală și datele declarate în interviuarea contribuabililor, fiind prezumat faptul că datele obținute prin metoda interviuării sunt mai veridice și mai credibile decât cele oferite autorităților. În mod special, se culeg informații privind locurile de muncă, salariizarea în cadrul companiei, respectarea condițiilor legale ale angajării, precum și veniturile familiei angajaților.

Prin urmare, se face coraportul dintre numărul de locuri de muncă legitime și numărul persoanelor declarate de către familiile lor, precum că sunt angajate în câmpul muncii. La această diferență se mai adaugă și estimarea muncii prestate de subiecții străini (nerezidenți) care, din motive logistice, nu poate fi percepută de sondajul efectuat asupra familiilor. Dezavantajul evident și semnificativ al acestei metode ar fi faptul că subiecții evaziunii fiscale s-ar putea sustrage de la interviuarea voluntară și, prin urmare, estimarea corectă și obiectivă a numărului de evaziuni fiscale devine una imposibilă.

Metodele indirecte de calcul al fraudelor fiscale se efectuează prin modele macroeconomice, fiind prezumat faptul că toți indivizii efectuează plăți în numerar, ceea ce ușurează ascunderea tranzacțiilor. În acest caz, din punct de vedere macroeconomic, se depistează excesul de bani în circulație comparativ cu banii care circulă legal [1].

Abordarea raportului fix între bancnote și depozite (după Guttman, în 1977 [14]) are ca scop cuantificarea relației dintre banii în numerar și solicitarea depozitelor bancare, coraportul fiind calculat pe parcurs de un an. În cazul evaziunilor fiscale, viteza circuitului depozitelor bancare este în creștere. Însă această metodă este criticată de mai mulți economiști, deoarece se susține că mai multe tranzacții ilegale se efectuează prin alte metode decât prin folosirea banilor în numerar.

Metoda lui Tanzi (1980) [15] a combătut presupunerea lui *Guttman* și a demonstrat că decalajul dintre banii în numerar și solicitarea depozitelor este condiționat nu doar de economia subterană (așa cum a susținut *Guttman*), ci și din cauza că sunt neglijați alți factori externi, cum ar fi urbanizarea, răspândirea și comoditatea cardurilor bancare, prezența largă a instituțiilor bancare pe piață.

O altă metodă ar fi abordarea tranzacției, dezvoltată de *Feige* în 1979 [16], bazată pe conceptul cantitativ al banilor. Potrivit acestei abordări, metoda de estimare economică a unui stat urmează a fi evaluată nu doar în baza calculării banilor în numerar, ci și a altor instrumente de plată, precum și în baza vitezei de circulație a banilor. Comparând economia subterană/ tenebră și economia statului se propune calcularea valorii totale a tranzacției prin adunarea volumului tranzacțiilor efectuate prin alte instrumente de plată decât în numerar și a volumului total al tranzacțiilor efectuate în numerar. Autorul propune suprapunerea totalului tranzacțiilor efectuate și a produsului intern brut; astfel, scăzând PIB-ul țării (produsul intern brut) se va obține volumul economiei subterane.

Diferența de impozitare (decalajul fiscal) reprezintă diferența dintre ceea ce contribuabilii ar fi trebuit să plătească pentru a-și onora obligația fiscală (venitul teoretic) și suma pe care au plătit-o de fapt (venitul real).

Diferența dintre veniturile teoretice și veniturile reale, arătate de către contribuabil, reprezintă doar așa-numita *neconformitate fiscală* (gradul de nerespectare spontană de către contribuabil).

Evaziunea fiscală reprezintă un procent, deși extins, al celui mai mare fenomen al economiei subterane. Un prim studiu, care a evidențiat cauzele comportamentului evaziv, este Modelul Allingham și Sadmo [17]. Conform acestui model, alegerea contribuabilului de a scăpa de povara fiscală în mod rațional constă în obiectivul de a îmbunătăți poziția economică a cuiva. Această persoană, de fapt, va decide, dacă se va sustrage de la achitarea impozitelor pentru veniturile disponibile și dacă este gata să fie supusă riscurilor sancțiunilor la care se va supune în cazul neachitării sumelor datorate statului [17]. Rezultatele acestui model denotă că evaziunea fiscală va crește pe măsură ce veniturile se vor înmulți.

În principal, evaziunea fiscală depinde de trei factori, cum ar fi rata de impozitare, probabilitatea de a fi descoperit și gravitatea pedepsei/penalității posibile.

În doctrina italiană sunt identificați patru factori principali care contribuie la formarea economiei subterane și a evaziunii fiscale, după cum urmează: rata fiscală (*factorul obiectiv*), valoarea așteptată a penalității (*factorul subiectiv*), impozitul în percepția contribuabilului (*factorul subiectiv*); calitatea și cantitatea serviciilor publice (*factorul obiectiv*); ușurința îndeplinirii obligației fiscale (*factorul subiectiv*) [1].

Fiecare dintre acești factori este corelat pozitiv sau negativ cu fenomenul evaziunii fiscale.

În Italia, valoarea așteptată a penalității preuspune percepția comunității și a statului asupra evaziunii fiscale. Este eronată percepția, conform căreia evaziunile fiscale ale fiecărui subiect sunt neînsemnate, iar acțiunile lor sunt justificate printr-o puternică motivație de bază, și anume – nevoia de a scăpa de la achitarea obligațiilor fiscale din cauza imposibilității unei astfel de achitări [1]. Realitatea este diferită, iar subiecții evaziunilor fiscale care rămân nepedepsiți contribuie la escaladarea acestui fenomen criminal. În cazul în care toți contribuabilii ar fi eliberați de riscul penalității pentru evaziune, ar crește numărul evaziunilor fiscale. De fapt, se presupune că, toate lucrurile fiind egale, o probabilitate mare de a fi descoperit și supus sancțiunilor duce la o reducere a acestor acțiuni.

Cu toate acestea, autoritățile competente urmează să întreprindă măsuri de descurajare exercitate prin sisteme de control și de aplicare a pedepselor și a penalităților față de cei care au încălcat legislația fiscală.

Principalele efecte ale evaziunii au un impact semnificativ asupra comunității și asupra statului. Evaziunea fiscală distorsionează alocarea resurselor și acționează asupra funcționării normale a pieței; modifică corectitudinea și progresivitatea sistemului fiscal; mai mult, contribuie la dezvoltarea corupției și a criminalității economice organizate.

Efectele evaziunii fiscale sunt următoarele:

Crearea obstacolelor pentru concurență liberă. Așadar, se încalcă principiul concurenței libere pe piață, deoarece subiecții evaziunii fiscale, din cauza practicilor evazive, obțin avantaje necuvenite în comparație cu alți participanți ai pieței, care, în cele din urmă, sunt poziționați sub presuina concurenței neloiale cu concurenții lor infideli. În final, subiecții evaziunii fiscale, economisând impozitele pe care urmau să le achite în folosul statului, reușesc să-și ofere propriile produse sau servicii la prețuri mai mici decât contribuabilii care plătesc întreaga obligație fiscală și se confruntă cu cheltuieli mai mari și, prin urmare, nu pot concura cu prețurile competitive stabilite de subiectul evaziunii fiscale. Statul urmează să garanteze corectitudinea și eficiența pieței.

Inechitatea socială. Evaziunea fiscală atrage după sine o creștere a sarcinii fiscale pentru contribuabilii care își îndeplinesc în mod normal obligațiile fiscale, în timp ce evaziștii fiscali, continuând să nu plătească, nu vor simți povara sarcinii fiscale crescute. În acest mod, sunt subminate principiile solidarității și legalității pe care se întemeiază pactul dintre stat și cetățean.

Creșterea criminalității organizate. Evaziunea fiscală este legată de corupția și criminalitatea organizată și se manifestă în următoarele:

- (1) *Neachitarea TVA.* În conformitate cu legea penală a Italiei, oricare care nu plătește în termenul stabilit TVA în baza declarației anuale pentru o valoare mai mare de 250.000 de euro pentru fiecare perioadă de impozitare, se pedepsește cu închisoarea de la 6 luni la 2 ani.
- (2) *Emiterea de facturi false.* Orice contribuabil comite infracțiune de evaziune fiscală, dacă, în scopul încurajării evaziunii fiscale, pentru reducerea taxei pe valoare adăugată sau a impozitului pe venit, el sau ea emite facturi false în declarația frauduloasă. Fapta se pedepsește cu închisoare de la 1 an și 6 luni la 6 ani.
- (3) *Ascunderea sau distrugerea actelor contabile.* Fapta oricărei persoane care se sustrage de la achitarea taxei pe valoarea adăugată sau a impozitului pe venit, fie pentru ea sau pentru o altă persoană, ascunde sau distruge actele contabile, pentru a le elimina din administrarea financiară sau pentru a evita reconstituirea veniturilor sau a sumei de afaceri proprii sau ale altora, se pedepsește cu închisoare de la 1 an și 6 luni la 6 ani.
- (4) *Declarație frauduloasă.* Fapta infracțională va constitui declarație frauduloasă, dacă contribuabilul, cu scopul de a se sustrage de la taxa pe valoarea adăugată sau impozitul pe venit, efectuează tranzacție simulată obiectiv sau subiectiv, prin includerea datelor financiar-contabile fictive prin inducerea în eroare a autorității fiscale. Această infracțiune va atinge pragul prejudiciabilității penale doar în cazul în care taxa minimă evitată este egală cu 30.000 de euro, iar venitul nedeclarat este mai mare de 5 la sută din venitul total obținut. Această infracțiune se pedepsește cu închisoare de la 1 an și 6 luni la 6 ani.
- (5) *Declarație infidelă.* Fapta infracțională de declarație infidelă va avea loc atunci când contribuabilul, în una dintre declarațiile sale fiscale anuale, va declara activele sau pasivele mai mici decât valoarea lor reală cu scopul obținerii unei reduceri impozitare necuvenite. Această infracțiune va atinge pragul prejudiciabilității penale doar în cazul în care impozitul evitat este mai mare de 150.000 de euro, dacă valoarea activelor scăzute din impozitare este mai mare decât 10 la sută din total sau, altfel, depășesc 3 milioane de euro. În acest caz, pedeapsa este închisoarea de la 1 la 3 ani.
- (6) *Declarație omisă.* Comportamentul contribuabilului care, pentru a se sustrage de la plata taxei pe valoarea adăugată sau a impozitului pe venit, contrar legii, nu prezintă declarația fiscală, constituie infracțiune dacă suma impozitului pentru care s-a omis declarația fiscală este egală cu 50.000 de euro. Fapta infracțională respectivă se pedepsește cu închisoare de la 1 an și 6 luni la 4 ani.

Principalele metode de contracarare și prevenire a evaziunii fiscale

Lupta cu evaziunea fiscală ocupă un loc semnificativ în politica penală a statului italian. Anual, Ministerul Economiei și Finanțelor întocmește un raport cu privire la progresul politicilor promovate în domeniul evaziunii fiscale. Autoritățile fiscale posedă diferite metode de prevenire și contracarare a evaziunilor fiscale, garantând recuperarea impozitelor neplătite și o mai mare legalitate și corectitudine a sistemului fiscal.

Trasabilitatea plăților este considerată de legiuitorul italian ca fiind un instrument-cheie în lupta împotriva fenomenelor criminale și a evaziunii fiscale.

Din anul 2020 au fost utilizate chitanțe până la înlocuirea acestora cu un document comercial, care poate fi emis numai folosind un înregistrator electronic sau o procedură web pusă la dispoziție gratuit de către Agenția pentru venituri. Cei care desfășoară comerț cu amănuntul și activități similare, pentru care emiterea facturii nu este obligatorie (dacă nu este solicitată de client), trebuie să certifice plățile prin stocarea și transmiterea lor electronică către Agenția pentru venituri. Această obligație a început la 1 iulie 2019 pentru agenții economici care au obținut o cifră de afaceri de peste 400.000 de euro în 2018 și la 1 ianuarie 2020 pentru ceilalți. Pentru cei care nu au reușit să achiziționeze un înregistrator electronic la timp, legea prevedea un moratoriu asupra sancțiunilor pentru o perioadă de șase luni de la începutul obligației. Prin urmare, operatorii cu o cifră de afaceri care depășește 400.000 de euro trebuiau neapărat să se echipeze cu instrumente electronice sau să utilizeze procedura web a Agenției pentru venituri până la 1 ianuarie 2020 [18]. Pentru toți ceilalți operatori, închiderea moratoriului, prevăzută inițial începând cu 1 iulie 2020, a fost amânată prin decretul de relansare la 1 ianuarie 2021, având în vedere dificultățile obiective legate de urgența cu coronavirus.

Printre **măsurile antifraudă** care prevedeau obligația de a plăti prin mijloace trasabile trebuie menționate următoarele:

1) plățile legate de serviciile independente prestate de medici atât în clinicile online autorizate, cât și în cele intramurale, trebuie efectuate numai prin mijloace de plată care asigură trasabilitatea plății oricărei sume (*Decretul legislativ nr.158/2012*) [19];

2) de la 01 iulie 2014 atât companiile, cât și profesioniștii individuali care vând produse sau oferă servicii, sunt obligați să accepte plăți efectuate cu carduri de debit (*alin.4 art.15 din Decretul legislativ nr.179 din 2012*) [20];

3) instituțiile publice sunt obligate să efectueze tranzacții de plată, inclusiv achitarea salariilor, pensiilor și a altor remunerații ce depășesc 1000 de euro prin intermediul instrumentelor de plată electronice (orice instrument de plată electronică ales de către beneficiar) (*alin.2 art.12 din Decretul legislativ nr.201 din 2011*) [21];

4) pentru ca operațiunile legate de achiziționarea de servicii auxiliare să fie trasabile, achitarea acestor operațiuni urmează a fi procesată exclusiv prin transfer bancar sau poștal din care trebuie să fie afișate și datele de identificare ale beneficiarului, sau cu alte instrumente de plată adecvate pentru a permite trasabilitatea deplină a tranzacțiilor și pentru transmiterea numărului de TVA al beneficiarului (*par.178 art.1 din Legea nr.147 din 2013*) [22];

5) plățile efectuate către companii, organisme și asociații sportive de amatori, precum și plățile efectuate de acestea, în cazul în care o sumă depășește 1000 de euro, trebuie efectuate prin mijloace trasabile (*pct.713 din Legea nr.190 din 2014*) [23].

Nerespectarea acestei obligații se pedepsește cu o sancțiune administrativă de la 250 la 2000 de euro (*par.2-ter art.25-ter din Decretul prezidențial nr.600 din 1973, introdus prin Legea nr.232 din 2016, art.1 par.36*) [24].

Cu toate acestea, la 24 decembrie 2019 a intrat în vigoare Decretul fiscal italian 2020 (Publicat în Monitorul Oficial din 26 octombrie 2019, nr.124) cu denumirea „*Dispoziții urgente în materie și necesități fiscale ne-amânabile*”, cu modificări introduse prin Legea nr.157 din 19 decembrie 2019 [25], care a inclus 5 Capitoare:

- (1) Măsuri de combatere a evaziunii fiscale, de asigurări sociale și a fraudei fiscale (Capitolul I);
- (2) Dispoziții referitoare la jocuri (Capitolul II);
- (3) Prevederi fiscale suplimentare (Capitolul III);
- (4) Modificări la legea penală, legislația fiscală și contravențională a contrivbuabililor (Capitolul IV);
- (5) Alte dispoziții pentru nevoi neamânabile (Capitolul V).

În Capitolul I se prevăd limitări privind circulația numerarului. Cum s-a menționat *supra*, moneda în numerar, fiind ușoară în circulație, reprezintă una dintre cele mai utilizate metode de implementare a fenomenelor evazive și se încadrează în economia subterană. Prin urmare, Guvernul italian, cu scopul reducerii acestui fenomen, a pus limita plății în numerar de la 01 iunie 2020 la 31 decembrie 2021 – de la 3000 de euro la 2000 de euro și de la 01 ianuarie 2022 această limită va coborî treptat în continuare la 1000 de euro.

Drept o altă măsură de încurajare a utilizării mijloacelor de plată electronică introdusă de Guvernul italian, Decretul analizat prevede pentru activități comerciale, artă sau profesie posibilitatea achitării cu cardul de credit sau debit, ori preplata unui credit fiscal de 30 la sută din comisioane. Creditul se implementează de la 1 iulie 2020 pentru comercianții care, în perioada fiscală anterioară, au achitat taxe din sume ce au depășit venituri de 400.000 de euro.

O altă măsură de susținere este prelungirea termenului pentru depunerea declarației pe venit. Decretul a prevăzut că, începând cu anul 2021, termenele pentru depunerea declarației fiscale se vor încadra în perioada 23 iulie – 30 septembrie, astfel oferind mai mult timp contribuabililor.

Pot fi recunoscute drept novele legislative creșterea pedepselor penale pentru infracțiunile legate de evaziunea fiscală, în special:

1. Pentru cazurile de declarare frauduloasă prin utilizarea actelor emise pentru operațiuni inexistente s-a prevăzut închisoarea de la 4 la 8 ani, dacă elementele pasivului sunt fictive peste 100.000 de euro; în caz contrar, pedeapsa va rămâne nemodificată, adică de la 1 an și 6 luni la 6 ani. De asemenea, este prevăzută confiscarea banilor, bunurilor sau a altor unități în care obiectele fictive depășesc 200.000 de euro.

2. În ceea ce privește declarația frauduloasă, pedeapsa penală se mărește de la 3 la 8 ani, spre deosebire de prevederile Decretului legislativ nr.74 din 10 martie 2000. De asemenea, dacă se va identifica că suma impozitelor evitate depășește 200.000 de euro, se declanșează confiscarea de active, bani sau de alte bunuri.

Pentru faptele de declarare infidelă, penalizarea prevăzută, împreună cu modificările aduse prin Legea nr.157 din 19 decembrie 2019, este închisoarea de la 2 la 4 ani și 6 luni.

În plus, pragurile pentru taxa evitată și pentru baza impozabilă sunt scăzute la taxa de 100.000 de euro și 2 milioane de euro, anterior fiind stabilite la 150.000 și 3 milioane.

Sanțiunea prevăzută pentru omisiunea declarării fiscale, în conformitate cu Legea nr.157 din 19 decembrie 2019, este închisoarea de la 2 la 5 ani.

De asemenea, sancțiunile sunt majorate pentru emiterea facturilor pentru actele inexistente, acestea fiind pedepsite cu închisoare de la 4 la 8 ani în cazul în care suma neadevărată depășește 100.000 de euro; în caz contrar se va aplica pedeapsa cu închisoare de la 1 an și 6 luni la 6 ani. Mai mult, subiectul este pasibil de confiscarea bunurilor, banilor sau altor unități în cazul în care suma necorespunzătoare adevărului este mai mare de 200.000 de euro.

În sfârșit, în cazurile de scădere frauduloasă a impozitului se preconizează că se vor confisca activele, banii sau alte unități, în cazul în care rezultă impozite, dobânzi și penalități ce depășesc 100.000 de euro sau în cazul în care suma activelor, mai mici decât cele reale, depășește 200.000 de euro.

Concluzii

Știința penală și criminologică modernă recunoaște definiția impozitului ce include șase elemente constitutive: prezumția venitului obținut în prealabil; impozitul se aplică de către stat în cazul apariției unei obligații fiscale; prezența subiectului supus obligației fiscale (contribuabil); prezența sumei care urmează a fi supusă impozitului; rata impozitului și sursa (venitul sau activele din care contribuabilul urmează să plătească impozitul).

Procesul de impozitare cuprinde următoarele faze: *aparitia obligației fiscale; evaluarea; colectarea; achitarea.*

În Italia, politica penală a statului, în special promovată în anul 2020, se bazează pe metoda antifraudă, conform căreia, pe lângă indicarea datelor referitoare la recuperarea sumelor evitate, se oferă estimări ale așa-numitului *decalaj fiscal* (diferența dintre venituri teoretice și efective).

În sistemul juridic italian conceptul evaziunii fiscale include *orice tranzacție efectuată cu încălcarea legii de către o persoană fizică sau juridică care implică scăderea parțială sau totală a impozitelor pe care urmează să le achite, ceea ce, în fine, constituie obligație fiscală.*

Evaziunea fiscală constă în comportamente active și/sau omisive (faptă prejudiciabilă sub formă de acțiune sau inacțiune) săvârșite *pentru a obține un avantaj fiscal nejustificat.* Astfel, conduita se concretizează prin operațiuni precum ascunderea veniturilor, deducerea costurilor crescute ori inexistente sau prin transferul încasărilor în statele străine, cu sisteme fiscale mai favorabile care permit, întotdeauna în mod legal, reducerea bazei de impozitare, producând astfel un avantaj fiscal nejustificat.

Cu toate că fenomenul evaziunii fiscale este greu de conturat, se poate conchide că conduita evazivă presupune fapta prejudiciabilă a subiectului săvârșită în mod voluntar, în cunoștință de cauză, împotriva legii, pentru a obține un avantaj fiscal care nu putea fi obținut în alt mod. Pe cale de consecință, evaziunea fiscală nu va avea loc în cazul în care avantajul necuvenit a derivat dintr-o eroare tehnică sau din voința altor persoane.

În legislația italiană se prevede posibilitatea adoptării de către legiuitor a anumitor norme fiscale privilegiate care pot fi aplicate în favoarea unei sau mai multor categorii de contribuabili. Un astfel de privilegiu poate viza atât reducerea parțială, cât și reducerea totală a sumei impozabile la această categorie de subiecți. Putem conchide că legiuitorul italian aplică așa-numita amnistie fiscală.

Diferența de impozitare (decalajul fiscal) reprezintă diferența dintre ceea ce contribuabilii ar fi trebuit să plătească pentru a-și onora obligația fiscală (venitul teoretic) și suma pe care au plătit-o de fapt (venitul real).

Diferența dintre veniturile teoretice și veniturile reale, arătate de către contribuabil, reprezintă doar așa-numita *neconformitate fiscală* (gradul de nerespectare spontană de către contribuabil).

Evaziunea fiscală reprezintă un procent, deși extins, al celui mai mare fenomen al economiei subterane.

În principal, evaziunea fiscală depinde de trei factori, cum ar fi rata de impozitare, probabilitatea de a fi descoperit și gravitatea pedepsei/penalității posibile.

Subiecții evaziunilor fiscale care rămân nepedepsiți contribuie la escaladarea acestui fenomen criminal. În cazul în care toți contribuabilii ar fi eliberați de riscul penalității pentru evaziune, ar crește numărul evaziunilor fiscale. În cazul unui regim fiscal egal pentru toți, o probabilitate mare de a fi descoperit și supus sancțiunilor duce la o reducere a acestor acțiuni.

Efectele evaziunii fiscale sunt: *crearea obstacolelor pentru concurență liberă; inechitatea socială; creșterea criminalității organizate.*

Evaziunea fiscală este legată de corupția și criminalitatea organizată și se manifestă în *neachitarea TVA; emiterea de facturi false; ascunderea sau distrugerea actelor contabile; declarație frauduloasă; declarație infidelă; declarație omisă.*

Trasabilitatea plăților este considerată de legiuitorul italian ca fiind un instrument-cheie în lupta împotriva fenomenelor criminale și a evaziunii fiscale.

Legiuitorul italian introduce limitări privind circulația numerarului, deoarece moneda în numerar, fiind ușoară în circulație, reprezintă una dintre cele mai utilizate metode de implementare a fenomenelor evazive și se încadrează în economia subterană. Prin urmare, Guvernul italian, cu scopul de a reduce evaziunea fiscală, a pus limita plății în numerar. O altă măsură de încurajare a utilizării mijloacelor de plată electronică pentru activități comerciale, artă sau profesie este posibilitatea achitării cu cardul de credit ori debit sau preplata unui credit fiscal de 30 la sută din comisioane. O măsură de susținere suplimentară este prelungirea termenului pentru depunerea declarației pe venit.

Referințe:

1. Prof. Fabio Marchetti, Prof. Giuseppe Napoli, Simone Viscogliosi. *L'Evasione Fiscale e i metodi di contrasto. Analisi delle prospettive italiane ed internazionali. Dipartimento di Impresa e Management.* Cattedra di Diritto Tributario. Anno Accademico 2018/2019. Disponibil: http://tesi.luiss.it/26998/1/701481_VISCOGLIOSI_SIMONE.pdf [Accesat: 02.06.2021]
2. D.P.R. 26 ottobre 1972, n.633 *Istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto.* Pubblicato nella ottobre 1972 Gazz. Uff. 11 novembre 1972, n.292, aggiornato con le modifiche apportate da ultimo dalla Legge 30 dicembre 2020, n.178. Disponibil: <https://www.altalex.com/documents/codici-altalex/2019/01/25/decreto-iva> [Accesat: 02.06.2021]
3. *Legge di bilancio per il 2020. Politica economica e finanza pubblica.* <https://temi.camera.it/leg18/temi/legge-di-bilancio-per-il-2020.html> [Accesat: 31.05.2021]
4. *Disposizioni urgenti in materia fiscale e per esigenze indifferibili.* D.L. n.124/2019. Disponibil: <https://temi.camera.it/leg18/temi/disposizioni-urgenti-in-materia-fiscale-e-per-esigenze-indifferibili.html> [Accesat: 31.05.2021]
5. Comunicato stampa del 4 marzo 2021 *via libera della UE al finanziamento del progetto dell'Agenzia delle Entrate.* In campo *Intelligenza Artificiale, network science e data visualization.* Oltre tre miliardi di dati per intercettare la rete delle frodi e favorire l'adempimento spontaneo. Disponibil: <https://www.agenziaentrate.gov.it/portale/web/guest/-/comunicato-del-4-marzo-2021-audizione> [Accesat: 31.05.2021]
6. Mario Draghi, Daniele Franco. *Documento di Economia e Finanza 2021. Sezione 1. Programma di Stabilita.* (Disponibil: http://www.dt.mef.gov.it/modules/documenti_it/analisi_programmazione/documenti_programmatici/def_2021/DEF_2021_PdS_15_04.pdf) [Accesat: 31.05.2021]
7. Documento di Economia e Finanza 2020 *Nota di Aggiornamento Allegato Rapporto sui risultati conseguiti in materia di misure di contrasto all'evasione fiscale e contributive – anno 2020 (art. 10-bis.1 c. 1 Legge 31 dicembre 2009, n. 196).* (Disponibil: http://www.dt.mef.gov.it/modules/documenti_it/analisi_programmazione/documenti_programmatici/nadef_2020/Rapporto_contrasto_evasione_Allegato_NADEF_2020.pdf) [Accesat: 29.05.2021]
8. LEGGE 27 luglio 2000, n.212 *Disposizioni in materia di statuto dei diritti del contribuente. note: Entrata in vigore della legge: 1-8-2000 (Ultimo aggiornamento all'atto pubblicato il 01/03/2021)* (GU n.177 del 31-07-2000). Disponibil: <https://www.normattiva.it/uri-res/N2Ls?urn:nir:stato:legge:2000:212> [Accesat: 31.05.2021]
9. Decreto del Presidente della Repubblica del 29/09/1973 n.600. *Pubblicato in Gazzetta Ufficiale n. 268 del 16/10/1973. Disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi.* (Disponibil: <https://def.finanze.it/DocTribFrontend/decodeurn?urn=urn:doctrib::DPR:1973:600>) [Accesat: 29.05.2021]

10. Palmieri Ilaria. *Metodologie utilizzate per quantificare l'evasione fiscale con particolare riferimento ai metodi fondati sugli accertamenti*. Documenti di lavoro dell'Ufficio Studi, 2004,2. Disponibile: https://www1.agenziaentrate.gov.it/ufficiostudi/pdf/2004/metodologie_utilizzate_per_quantificare_evasione_fiscale.pdf [Accesat: 29.05.2021]
11. Ferrero Giancarlo, Bauduin Daniela, Falletti Elena. *L'economia sommersa e lo scandalo dell'evasione fiscale*. Editore: Ediesse. Collana: Saggi, 2012, 354 p. (ISBN 9788823016781)
12. Ministero dell'Economia e delle Finanze, "Relazione sull'economia non osservata e sull'evasione fiscale e contributiva, 2019" (art.10-bis.1 c.3 Legge 31 dicembre 2009, n.196).
13. Loria Giuseppe. *L'evasione fiscale in Italia tra rilevanza normativa, analisi giuridica e misure di contrasto*. Anno Accademico 2019-2020. Università degli studi di Padova. Dipartimento di Scienze Economiche ed aziendali "M.Fanno", Dipartimento di Diritto pubblico, internazionale e comunitario. Disponibile: http://tesi.cab.unipd.it/64049/1/Loria_Giuseppe.pdf [Accesat: 31.05.2021]
14. GUTMANN, P.M. The Subterranean Economy. In: *Financial Analysts Journal*, 1977, 33, no.6, p.26-34. (Disponibile: <http://www.jstor.org/stable/4478078>.) [Accesat: 31.05.2021]
15. Tanzi Vito. The Underground Economy in the United States: Annual Estimates, 1930-80 (L'économie clandestine aux Etats-Unis: estimations annuelles, 1930-80) (La "economia subterránea" de Estados Unidos: Estimaciones anuales, 1930-80). In: *Staff Papers* (International Monetary Fund), 1983, vol.30, no.2, p.283-305. Published By: Palgrave Macmillan Journals. Disponibile: <https://www.jstor.org/stable/3867001> [Accesat: 31.05.2021]
16. Feige Edgar. How Big Is the Irregular Economy? In: *Challenge*, 1979, vol. 22, issue 5, p.5-13. (Disponibile: https://econpapers.repec.org/article/meschalle/v_3a22_3ay_3a1979_3ai_3a5_3ap_3a5-13.htm) [Accesat: 31.05.2021]
17. Gemmill, Norman. *An Allingham-Sandmo Tax Compliance Model with Imperfect Enforcement*. In: *Working Paper*, November 2016. Disponibile: <https://www.wgtn.ac.nz/cpf/publications/working-papers/2016-working-papers/wp-09-2016-allingham-sandmo.pdf> [Accesat: 02.06.2021]
18. *Convegno Novità Economico - Fiscali 2020*. Palacongressi Rimini 18 dicembre 2019. Disponibile: <https://consulenzaagricola.it/images/convegni2019/2019-12-18-novita-economico-fiscali-2020/slides/rossella-orlandi.pdf> [Accesat: 31.05.2021]
19. DECRETO-LEGGE 13 settembre 2012, n.158. *Disposizioni urgenti per promuovere lo sviluppo del Paese mediante un piu' alto livello di tutela della salute*. (12G0180). Note: Entrata in vigore del provvedimento: 14/09/2012. Decreto-Legge convertito con modificazioni dalla L. 8 novembre 2012, n. 189 (in S.O. n. 201, relativo alla G.U. 10/11/2012, n. 263). (Ultimo aggiornamento all'atto pubblicato il 11/03/2021). Disponibile: <https://www.normattiva.it/uri-res/N2Ls?urn:nir:stato:decreto.legge:2012;158> [Accesat: 02.06.2021]
20. DECRETO-LEGGE 18 ottobre 2012, n. 179 *Ulteriori misure urgenti per la crescita del Paese*. (12G0201) note: Entrata in vigore del provvedimento: 20/10/2012. Decreto-Legge convertito con modificazioni dalla L. 17 dicembre 2012, n. 221 (in S.O. n. 208, relativo alla G.U. 18/12/2012, n. 294). (Ultimo aggiornamento all'atto pubblicato il 31/12/2020). Disponibile: <https://www.normattiva.it/uri-res/N2Ls?urn:nir:stato:decreto.legge:2012;179> [Accesat: 02.06.2021]
21. DECRETO-LEGGE 6 dicembre 2011, n.201. *Disposizioni urgenti per la crescita, l'equita' e il consolidamento dei conti pubblici*. (11G0247). Note: Entrata in vigore del provvedimento: 6/12/2011, ad eccezione dell'art. 4 che entra in vigore l'1/1/2012. Decreto-Legge convertito con modificazioni dalla L. 22 dicembre 2011, n. 214 (in SO n. 276, relativo alla G.U. 27/12/2011, n. 300). (Ultimo aggiornamento all'atto pubblicato il 19/05/2020). Disponibile: <https://www.normattiva.it/uri-res/N2Ls?urn:nir:stato:decreto.legge:2011-12-06;2011vig> [Accesat: 02.06.2021]
22. LEGGE 27 dicembre 2013, n. 147. *Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (Legge di stabilita' 2014)*. (13G00191) (GU Serie Generale n.302 del 27-12-2013 - Suppl. Ordinario n. 87). note: Entrata in vigore del provvedimento: 01/01/2014, ad eccezione del comma 356 che entra in vigore il 27/12/2013. Disponibile: <https://www.gazzettaufficiale.it/eli/id/2013/12/27/13G00191/sg> [Accesat: 02.06.2021]
23. LEGGE 23 dicembre 2014, n. 190. *Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (legge di stabilita' 2015)*. (14G00203) (GU Serie Generale n.300 del 29-12-2014 - Suppl. Ordinario n. 99). <https://www.gazzettaufficiale.it/eli/id/2014/12/29/14G00203/sg> [Accesat: 02.06.2021]
24. LEGGE 11 dicembre 2016, n. 232. *Bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2017 e bilancio pluriennale per il triennio 2017-2019*. (16G00242) (GU Serie Generale n.297 del 21-12-2016 - Suppl. Ordinario n. 57). Disponibile: <https://www.gazzettaufficiale.it/eli/id/2016/12/21/16G00242/sg> [Accesat: 02.06.2021]
25. Decreto Fiscale 2020, pubblicato in Gazzetta Ufficiale, il D.L. 26 ottobre 2019, n. 124 recante "Disposizioni urgenti in materia fiscale e per esigenze indifferibili" e convertito in legge, con modificazioni, dalla legge 19 dicembre 2019, no.157 in vigore dal 24 dicembre 2019. Disponibile: <https://www.gazzettaufficiale.it/eli/id/2019/10/26/19G00134/sg> [Accesat: 02.06.2021]

Date despre autor:

Victoria MUNTEANU, procuror în Procuratura municipiului Chișinău, Oficiul Ciocana.

E-mail: victoriathem@mail.ru

ORCID: 0000-0003-3907-7462

Prezentat la 15.10.2021