

**Formele de manifestare ale fraudei de tip carusel  
prin raportare și la noile prevederi ale Ordonanței de urgență a Guvernului nr.  
34/2009**

*Dr. Dragoș Pătroi<sup>1</sup>*

*Pornind de la definirea conceptuală a noțiunilor de „livrare intracomunitară” și „achiziție intracomunitară”, precum și de la obligațiile de înregistrare și de raportare a persoanelor care efectuează tranzacții intracomunitare, în cele ce urmează vom prezenta formele de manifestare ale acestui tip de fraudă, încercând, în același timp, o definiție, deși numai la nivel empiric, a fenomenului în sine. De asemenea, în cuprinsul prezentului articol, vom încerca să analizăm în ce măsură noile reglementări fiscale aduse prin Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 34/2009 contribuie la restrângerea sferei de „aplicabilitate” a fraudei de tip carusel, pe fiecare formă de manifestare a acesteia. Datorită complexității fenomenului analizat, suntem conștienți că prezenta abordare nu poate fi nici exhaustivă și nici perfectă, ci, dimpotrivă, perfectibilă.*

**1. Ce este fraudă de tip carusel? Considerații introductive**

Circuitele funcționale ale fraudei de tip carusel privind taxa pe valoarea adăugată se structurează pe regimul tranzitoriu actual de impozitare a schimburilor intracomunitare, care presupune, ca regulă generală, impozitarea schimburilor intracomunitare de bunuri, efectuate între persoane impozabile, în statul membru de destinație. Acest tip de fraudă are la bază un mecanism destul de simplu, cel puțin în aparență: **operatorul economic din țara de origine facturează fără TVA** (deoarece efectuează o livrare intracomunitară, care intră în categoria operațiunilor scutite de TVA cu drept de deducere), **iar operatorul economic din țara de destinație va aplica regimul taxării inverse pentru această operațiune** (deoarece efectuează o achiziție intracomunitară, calculând și înregistrând TVA aferentă achizițiilor intracomunitare, la cota de impozitare a țării sale, atât ca TVA colectată, cât și ca TVA deductibilă, fără însă a o plăti în mod efectiv). **Ulterior efectuării achiziției intracomunitare, operatorul economic în cauză dispare fără să înregistreze (din punct de vedere contabil), să declare (din punct de vedere fiscal) și să plătească TVA-ul colectat aferent livrărilor ulterioare efectuate pe piața sa internă** (așa-numitele firme de tip „bidon”, colectoare a unor obligații fiscale privind TVA, care însă nu vor fi niciodată achitate). Acest operator economic (în speță, firma de tip „bidon”) mai este denumit, datorită comportamentului său volatil de tip „fantomă”, în practicile de investigare a fraudei de tip „carusel”, și „veriga lipsă” din comerțul intracomunitar.

Frauda de tip „carusel” privind TVA-ul aferent tranzacțiilor intracomunitare presupune un lanț de operațiuni succesive de vânzare-cumpărare transfrontaliere, efectuate în interiorul pieței comunitare (fără a exclude însă și posibilitatea interpunerii unor firme – verigă din afara Comunității). Aceste tranzacții sunt realizate de un grup de

---

<sup>1</sup> *Dragoș Pătroi* este specialist al Direcției Naționale Anticorupție, lector asociat al Universității Pitești și al Institutului Național de Administrație, membru al Camerei Consultanților Fiscali.

operatori economici care, **uneori, caută să exploateze, sub o aparentă tentă de legalitate, și diferențele dintre cotele de impozitare practicate de statele membre U.E.**<sup>2</sup>, în scopul „ieftinirii” bunurilor ce fac obiectul unor astfel de tranzacții și, pe cale de consecință, al creării unui avantaj comparativ pe piață, din punct de vedere al prețului de comercializare. Din această perspectivă, influențele fraudei de tip „carusel” se localizează nu numai la nivelul obligațiilor fiscale sustrate de la impozitare, dar și al distorsionării mecanismelor concurențiale ale pieței (evident, în funcție de amplitudinea fenomenului).

Nu de puține ori, **metodele de volatilizare a masei impozabile a taxei pe valoarea adăugată, prin intermediul fraudei de tip carusel, sunt combinate cu tehnicile de contabilitate creativă.** În mod evident, în aceste situații, obiectivul de performanță al reglementărilor contabile (privind reflectarea unei imagini fidele referitoare la situația financiară a unei societăți comerciale, pentru toți utilizatorii de informații) își pierde din consistență; credibilitatea informației contabile are de suferit, deoarece se produce un paralelism între situația în fapt a firmei și datele de analiză furnizate de „adevărul contabil”. În literatura de specialitate (în special cea anglo-saxonă), metodele și tehnicile de contabilitate creativă au fost asimilate cu noțiunea de evaziune fiscală „tolerată”, în special din perspectiva rolului acestora în manipularea (la limita de „suportabilitate” a textului de lege) cifrelor din situațiile financiare, având loc astfel „consolidarea” indicatorilor economico-financiar ai firmei practic prin denaturarea conținutului informațional al acestora. Deși politicile de contabilitate creativă promovate de managementul firmei reprezintă, adesea, un mijloc de „cosmetizare” a situațiilor financiar-fiscale, există și opinii în domeniu care apreciază că, în măsura în care acestea nu se abat de la normele contabile (ci doar exploatează „spațiile de libertate” ale cadrului normativ), aceste „opțiuni contabile” nu au în vedere (neapărat) un scop fraudulos, **disociind noțiunea de „contabilitate creativă” de noțiunea de „contabilitate de intenție”.** Mai mult chiar, fenomenul actual de globalizare a activității economice a presupus, în ultimul timp, **o deplasare dinspre noțiunea de „contabilitate creativă” către cea de inginerie financiară,** ca o expresie sintetică ce reflectă mai fidel fenomenele de interschimbabilitate a capitalurilor și de internaționalizare a infraționalității economice (în care fraudă de tip carusel ocupă un loc „fruntaș”).

Odată cu integrarea țării noastre în Uniunea Europeană, o parte din agenții economici din România au căutat să asimileze „din mers” practicile infraționale de fraudare a obligațiilor fiscale, „experimentate” de mai mulți ani în spațiul comunitar și, de foarte multe ori, chiar cu „succes”. Deși inventivitatea „gulerelor albe” din domeniu presupune doar limite teoretice, practica (atât la nivel național, cât și la nivel comunitar) a confirmat o serie de metode privind transpunerea în practica de zi cu zi a fraudei de tip carusel.

## **2. Prima formă a fraudei de tip carusel – metoda „clasică”**

**O primă metodă, întâlnită destul de frecvent și denumită din acest motiv și „metoda clasică”, se referă la achizițiile intracomunitare efectuate de un operator economic din România.** Firma A din România, înregistrată în scopuri de TVA în baza art. 153 C.fisc., dorește să facă o achiziție intracomunitară de la firma B situată într-un stat

---

<sup>2</sup> Spre exemplu, în Suedia și Danemarca cota standard de TVA este de 25%, iar în Luxemburg și Cipru de numai 15%.

membru și ar putea foarte bine să efectueze direct respectiva achiziție intracomunitară<sup>3</sup>, în condițiile în care ar fi un agent economic onest, de bună credință și ar consimți să-și înregistreze obligațiile fiscale privind TVA-ul. În realitate, pentru eludarea acestor obligații fiscale, factorii de decizie ai firmei A vor înființa o altă firmă de tip „săgeată”, firma C, al cărei asociat unic și administrator să fie un „om de paie”, firma C fiind controlată în fapt tot de reprezentanții firmei A. La înființarea firmei C aceasta se declară plătitoare de TVA prin opțiune, dar declară o cifră de afaceri anuală sub pragul valoric de 100.000 euro, pentru a beneficia de posibilitatea depunerii trimestriale a decontului de TVA (formular cod 300), în acord cu prevederile art. 156<sup>1</sup> alin. (2) și (3) C.fisc. Ulterior, firma C efectuează achizițiile intracomunitare de la firma B, firma C aplicând pentru aceste operațiuni regimul de taxare inversă. Mărfurile astfel achiziționate sunt facturate ulterior către beneficiarul în fapt al acestora, respectiv firma A. Pentru aceste operațiuni de livrare internă, firma C colectează (doar ipotetic, nu și practic) TVA-ul aferent, iar firma A îl va deduce, folosind drept document justificativ facturile întocmite de firma C, în acord cu prevederile art. 155 alin. (5) C.fisc. Operațiunile descrise anterior au o „durată de viață” precis determinată, respectiv de maxim 3 luni, până la termenul limită prevăzut privind obligația firmei C de a depune decontul de TVA; cu puțin timp înainte de împlinirea acestui termen, firma C „dispare”, fără a mai putea fi identificată ulterior și fără a înregistra, declara și plăti TVA-ul colectat ca urmare a livrărilor interne efectuate către firma A. Practic, firma C are ca „unic obiect de activitate” furnizarea de documente justificative către firma A, în scopul deducerii TVA-ului de către aceasta din urmă.

În contextul celor prezentate în paragraful anterior, sunt de menționat și **noile reglementări de natură fiscală, introduse recent prin Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 34/2009<sup>4</sup>**; în acest sens, conform art. 32 pct. 11 din actul normativ anterior invocat, **pentru persoana impozabilă care utilizează trimestrul calendaristic ca perioadă fiscală și care efectuează o achiziție intracomunitară taxabilă în România, perioada fiscală devine luna calendaristică începând cu:**

- prima lună a unui trimestru calendaristic, dacă exigibilitatea taxei aferente achiziției intracomunitare intervine în această primă lună a respectivului trimestru;

- a treia lună a trimestrului calendaristic, dacă exigibilitatea taxei aferente achiziției intracomunitare intervine în a doua lună a respectivului trimestru. Primele două luni ale trimestrului respectiv vor constitui o perioadă fiscală distinctă, pentru care persoana impozabilă va avea obligația depunerii unui decont de taxă conform art. 156<sup>2</sup> alin. (1) C.fisc.;

- prima lună a trimestrului calendaristic următor, dacă exigibilitatea taxei aferente achiziției intracomunitare intervine în a treia lună a unui trimestru calendaristic.

De asemenea, se menționează și faptul că persoana impozabilă obligată la schimbarea perioadei fiscale, în sensul celor arătate anterior, trebuie să depună **o declarație de mențiuni la organul fiscal competent, în termen de maximum 5 zile lucrătoare de la finele lunii în care intervine exigibilitatea achiziției intracomunitare care generează această obligație**, și va utiliza ca perioadă fiscală luna calendaristică, fără a avea posibilitatea de a reveni la utilizarea trimestrului calendaristic ca perioadă fiscală.

În mod evident, noua măsură din domeniul politicii fiscale are un caracter restrictiv privind obligațiile de raportare ale persoanelor impozabile ce efectuează achiziții

<sup>3</sup> Având atribuit codul de înregistrare în scopuri de TVA, conform art. 154 alin. (1) C.fisc.

<sup>4</sup> M. Of. nr. 249 din 14 aprilie 2009.

intracomunitare și, în același timp, poate contribui la reducerea semnificativă a dimensiunilor fraudei de tip carusel. Deja sunt însă unele opinii care apreciază că, în măsura în care termenul de depunere a declarațiilor recapitulative<sup>5</sup> este în continuare unul trimestrial, efectele utile privind circumscrierea acestui timp de fraudă în niște limite rezonabile vor întârzia să apară. Având în vedere etapele procedurale și metodologia în sine de soluționare a deconturilor de TVA cu sume negative, „temerile” respective le apreciem, într-o bună măsură, ca fiind nejustificate.

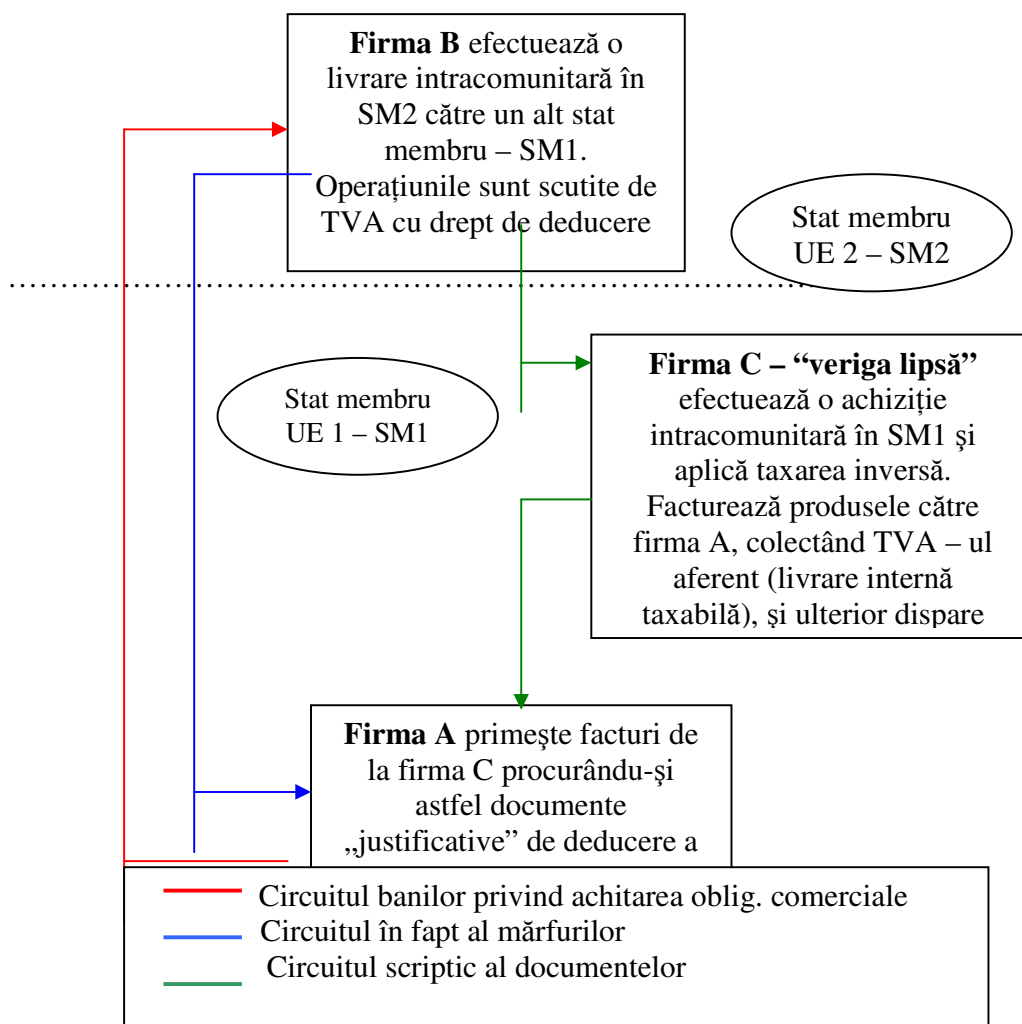
**În mod cert, firma care comite fraudă este firma C; se naște însă întrebarea dacă firma A poate deduce TVA-ul aferent facturilor de aprovizionare de la furnizorul său direct, firma C? În acest sens, practica judiciară europeană în materie reglementează faptul că, dacă o persoană impozabilă participă la fraudă de tip „carusel” în mod involuntar (fără ca persoana impozabilă să știe sau să poată ști de acest fapt), aceasta are dreptul de a deduce (și, implicit, de a compensa sau de a rambursa) TVA-ul aferent operațiunilor din amonte.** Din această perspectivă, fiecare firmă din lanțul de tranzacții aferent operațiunilor intracomunitare va fi analizată în mod individual, distinct, mai ales că, în practică, între firma C (achizitorul intracomunitar scriptic) și firma A (achizitorul intracomunitar factual și „creierul” întregului mecanism) se pot interpune (evident, doar la nivelul scriptic al circuitelor documentelor) o serie de alte societăți comerciale, cu scopul de a disocia caracterul ilicit al faptelor și de a disipa legătura de cauzalitate între firma C și firma A. Având în vedere cele expuse anterior, rezultă că **participarea la mecanismul fraudulos al caruselului nu se prezumă, ci trebuie probată, pornind de la analiza corelativă a fluxurilor bănești, a circuitului scriptic al documentelor și a traseului efectiv al produselor.** Indiciile concludente în acest sens le-ar putea constitui următoarele:

- corespondența privind termenii de livrare și plată se derulează, de la bun început, între reprezentanții firmelor A și B;
- plata contravalorii bunurilor se efectuează direct către firma B de firma A, „la ordinul” firmei C;
- datele privind mijloacele de transport sau delegații, înscrise pe facturile/avizele de însoțire a mărfii întocmite de firma C către firma A, nu reflectă o stare de fapt reală;
- persoanele împuternicite să efectueze operațiuni în conturile bancare ale firmei C sunt tocmai reprezentanții firmei A, care retrag sumele de bani în numerar, sub diverse explicații: retragere aport, plăți persoane fizice conform borderourilor de achiziție (evident, care conțin date nereale), plata dividendelor etc.;
- sumele încasate în conturile bancare ale firmei C, de la clientul său firma A, se „reîntorc” către firma A, direct sau prin intermediul altor firme, în baza unor facturi care nu reflectă operațiuni economice reale (de regulă, de prestări servicii).

Din punct de vedere grafic, această metodă „clasică” a fraudei de tip carusel poate fi redată astfel:

---

<sup>5</sup> Informațiile cuprinse în conținutul acestora servind drept bază de date pentru realizarea fișierelor de transmis prin aplicația VIES și, astfel, stând la baza schimbului integrat de informații dintre autoritățile fiscale ale statelor membre.



Referitor la cele prezentate anterior, privind posibilitatea firmei A de a deduce TVA-ul înscris pe facturile de aprovizionare întocmite de furnizorul său direct (firma C), la nivelul jurisprudenței naționale se face distincția la nivel de formă, cu privire la modul de întocmire și completare a documentelor justificative care servesc drept bază justificativă pentru deducerea taxei pe valoarea adăugată în cauză. În acest sens, conform **Deciziei nr. V din 15 ianuarie 2007<sup>6</sup>, dată de Înalta Curte de Casație și Justiție, rezultă că taxa pe valoarea adăugată nu poate fi dedusă în situația în care documentele justificative prezentate nu conțin sau nu furnizează toate informațiile prevăzute de dispozițiile legale în vigoare la data efectuării operațiunii pentru care se solicită deducerea TVA** (același tratament fiscal fiind aplicat și în cazul dimensionării bazei impozabile a profitului, în scopul determinării impozitului pe profit în cauză).

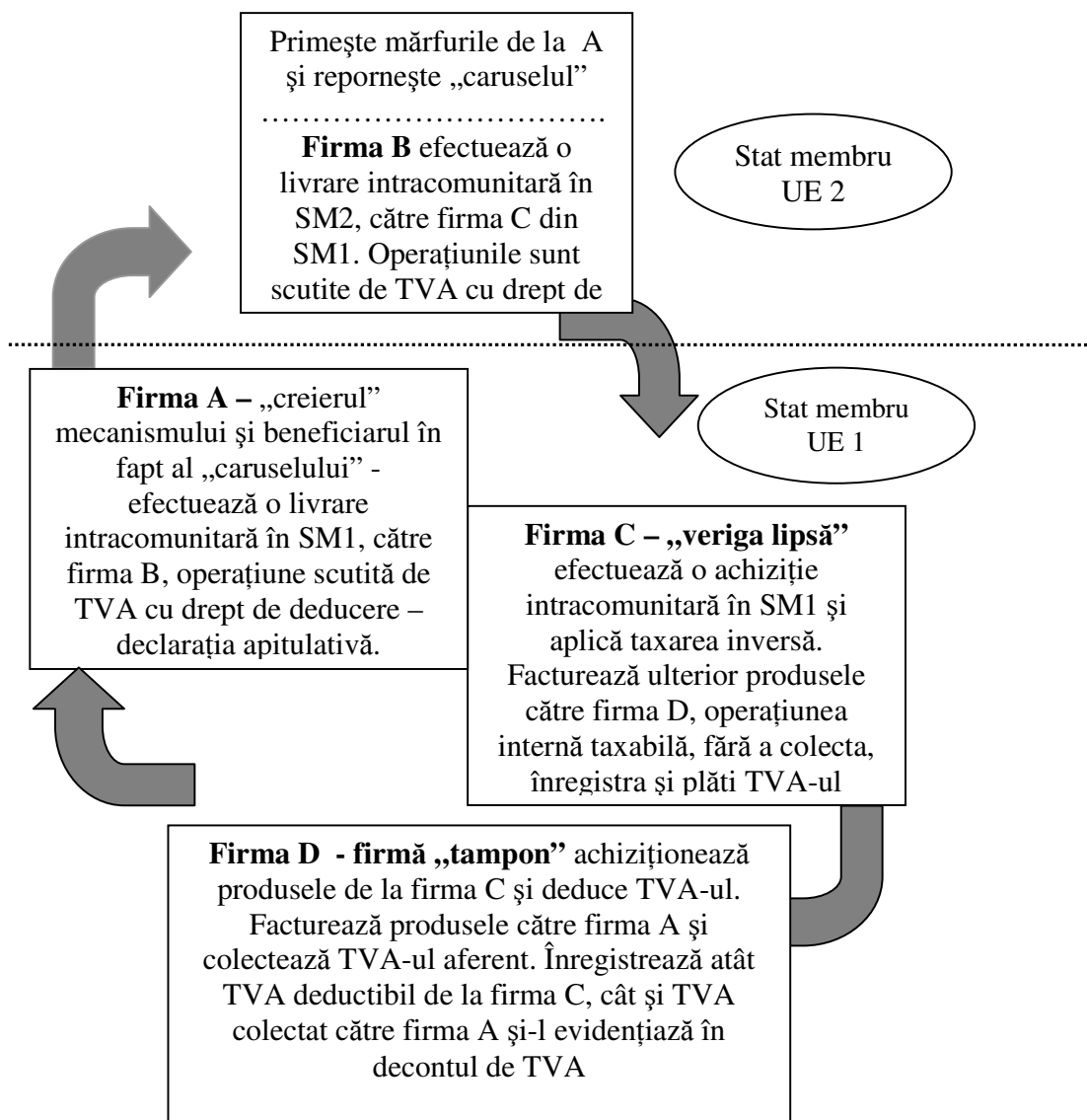
### 3. A doua formă a fraudei de tip carusel – mecanismul de autogenerare

<sup>6</sup> M. Of. nr. 732 din 30 octombrie 2007.

**O a doua metodă** privind fraudă de tip „carusel” reprezintă, în fapt, o **formă de „perfecționare” a celei descrise anterior**, în sensul că produsele ajung în final de la firma A la firma B, expeditorul lor inițial. Această metodă poate fi identificată ca **mecanismul de autogenerare a fraudei de tip „carusel”, cu efecte vizibile în ieftinirea produselor ce fac obiectul acestor tranzacții**. Acest mecanism se structurează pe faptul că prețul de livrare al firmei A către firma B (și avem în vedere prețul de livrare fără TVA deoarece, în momentul în care firma A vinde către firma B, firma A efectuează o livrare intracomunitară, ce intră în categoria operațiunilor scutite de TVA cu drept de deducere) este inferior prețului de vânzare practicat inițial de firma B către firma C; **firma A poate „susține” acest preț de livrare din „câștigul din TVA” care îi revine în urma tranzacțiilor derulate, în amonte, cu firma C**. Pe lângă implicațiile fiscale nefaste la nivelul veniturilor bugetului general consolidat, această metodă induce distorsiuni (prin intermediul prețurilor) și la nivelul competiției economice, astfel încât firmele corecte devin necompetitive pe piață (datorită prețurilor reale de piață practicate) în favoarea firmelor cu un comportament evazionist (datorită prețului „trucată” practicat pe piață).

În fapt, este foarte posibil ca între firma C – „veriga lipsă” și firma A – „beneficiarul principal al caruselului” să se interpună o altă firmă, firma D – firmă „tampon”, înregistrată în scopuri de TVA în statul membru al firmelor A și C.

Din punct de vedere grafic, cele expuse anterior pot fi reprezentate sub următoarea formă:



Firma D, de tip „tampon”, prezentată în graficul relațional de mai sus, va acționa ca o firmă din palierul transparent al economiei, urmând a-și înregistra, colecta și achita obligațiile fiscale care îi revin din calitatea sa duală: de client al firmei C și de furnizor al firmei A., ca urmare a operațiunilor interne de vânzare-cumpărare pe care le derulează (deși numai aparent sau scriptic) și care intră în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată. Rolul acestei firme de tip „tampon” nu este unul esențial în manipularea bazelor de impozitare ale taxei pe valoarea adăugată, ci în disiparea legăturii frauduloase existente între firma A și firma C, urmând a asigura un plus de „onorabilitate” tranzacțiilor comerciale derulate de firma A. Firma D va acționa tot ca un furnizor de documente justificative în scopul deducerii TVA-ului de către firma A sau, altfel spus, firma D are rolul de a „spăla”, din punct de vedere al legalității, documentele fiscale emise inițial de firma C și care, în final, ajung, prin intermediul său, la firma A. În acest sens, firma D își va îndeplini obligațiile declarative care îi revin, în sensul că înregistrează contabil și evidențiază fiscal (în decontul de TVA) operațiunea de achiziție

internă și de livrare ulterioară tot internă (din acest motiv, nu are obligativitatea completării și depunerii formularului declarație recapitulativă).

**Pornind de la noile obligații de declarare instituite prin Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 34/2009**, privind depunerea lunară a decontului de TVA în cazul efectuării de achiziții intracomunitare, **apreciem că această formă a fraudei de tip carusel se va extinde simțitor, firma D devenind, alături de firma C, o altă firmă „sacrificată”** și, practic, mai mult o „verigă lipsă” decât o firmă de „tip tampon”. Având în vedere actele normative ce reglementează rambursarea TVA (respectiv Ordinul Ministerului Economiei și Finanțelor nr. 1857/2007, cu modificările și completările ulterioare), precum și modul de administrare și apreciere a probelor în domeniul fiscal (așa cum acestea sunt reglementate în Titlul III Capitolul III din Codul de procedură fiscală), sarcina organelor fiscale, în a respinge de la rambursare TVA-ul solicitat de firma A, este vizibil îngreunată însă în aceste condiții, iar abilitatea organelor fiscale trebuie să se îndrepte asupra cuantificării și dimensionării legăturilor de cauzalitate între firmele A, D și C.

În ceea ce privește jurisprudența europeană, Cauza C-255/02 *Halifax* (referitoare la practici abuzive în materie de TVA) o considerăm relevantă pentru interpretarea modului de acordare a dreptului la deducerea TVA. Raportarea la jurisprudența Curții Europene de Justiție cu privire la deductibilitatea TVA poate constitui garantul unei interpretări uniforme și unei aplicări unitare a reglementărilor comunitare, având în vedere faptul că Deciziile Curții Europene de Justiție sunt obligatorii pentru statele membre, acestea prevalând asupra dispozițiilor interne.

#### **4. A treia formă a fraudei de tip carusel – livrările/achizițiile intracomunitare simulate**

**O a treia metodă** a acestui tip de fraudă se referă la **livrările simulate, efectuate de un agent economic din România**, înregistrat în scopuri de TVA conform art. 153 C.fisc., **către un agent economic din alt stat membru**, înregistrat în scop de TVA în baza legislației specifice a statului membru din care acesta face parte. În acest sens, firma din România efectuează o livrare intracomunitară, facturează fără TVA în baza codului de TVA aparținând unui agent economic extern din spațiul comunitar, dar, în fapt, vinde produsele respective pe piața internă „la negru”. Această metodă se poate realiza atât prin complicitatea partenerului extern (care comunică codul său de TVA), cât și fără știința acestuia (spre exemplu, prin procurarea codului de TVA din diverse mijloace de informare). Bineînțeles că așa-zisa livrare intracomunitară în cauză va trebui evidențiată de agentul economic din România în decontul de TVA, declarația recapitulativă și declarația Intrasat (în aceasta din urmă, după caz, în funcție de un anumit prag valoric), iar datele raportate autorităților publice din România vor fi confruntate ulterior cu cele raportate, de partenerul extern, autorităților fiscale din țara sa. Însă, în acest interval de timp, agentul economic în cauză va cere rambursarea TVA-ului și, ulterior, se va „volatiliza” (prin schimbarea sediului social și cesionarea părților sociale către persoane greu de identificat și care, de regulă, nici nu se mai află în țară la data efectuării verificărilor fiscale).

Din nefericire, noile reglementări fiscale privind TVA-ul aferent tranzacțiilor intracomunitare, introduse prin Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 34/2009, nu au

rolul de a aduce un plus de consistență și transparență în această direcție. **Atâta timp cât nu se reduce termenul de depunere a declarațiilor recapitulative și nu se micșorează termenul privind schimbul reciproc de informații dintre statele membre, această metodă a fraudei de tip carusel nu va fi foarte „afectată”.**

În contextul analizei, este de semnalat însă **modificarea** (prin art. 33 și 34 din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 34/2009) **prevederilor Codului de procedură fiscală privind regimul contravențional aferent declarațiilor recapitulative**. Pe fond, sunt de reținut următoarele aspecte:

- constituie contravenție nedepunerea la termenele prevăzute de lege a declarațiilor recapitulative reglementate la titlul VI din Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare, sau depunerea de astfel de declarații cu sume incorecte ori incomplete;

- fapta respectivă se sancționează cu **amendă de 2% din suma totală a achizițiilor/livrărilor intracomunitare de bunuri nedeclarate** sau, după caz, **din diferențele nedeclarate rezultate ca urmare a declarațiilor incorecte ori incomplete**. Din economia textului de lege, rezultă că aplicarea sancțiunii contravenționale este corelată de cuantumul sumei sustrase de la declarare, și nu și de perioada de timp scursă între momentul obligației de declarare și momentul constatării neîndeplinirii acestei obligații;

- nu se sancționează contravențional persoanele care corectează declarațiile recapitulative până la împlinirea termenului legal de depunere a acestora;

- nu se sancționează contravențional persoanele care, ulterior termenului legal de depunere, corectează declarațiile ca urmare a unui fapt neimputabil persoanei impozabile.

- **amenda** anterior menționată **se reduce cu 50%, în situația în care persoana impozabilă corectează declarația recapitulativă până la termenul legal de depunere a următoarei declarații recapitulative;**

- nu se sancționează contravențional persoanele care corectează, în termen de 30 de zile de la data intrării în vigoare a prezentei ordonanțe de urgență, declarațiile recapitulative cu termene de depunere anterioare intrării în vigoare a prezentei ordonanțe de urgență. Altfel spus, deși ordonanța de urgență se aplică tuturor faptelor constatate (și nu consumate!) după data intrării sale în vigoare (evident, până la data împlinirii termenului de prescripție privind aplicarea sancțiunilor contravenționale), măsura contravențională nu se aplică în cazul declarațiilor recapitulative care îndeplinesc în mod cumulativ următoarele condiții:

- sunt întocmite eronat;

- sunt depuse până la data intrării în vigoare a ordonanței;

- sunt corectate în termen de 30 de zile de la data intrării în vigoare a ordonanței.

**În practică poate apărea însă și situația inversă**, de facturare de către un agent economic extern, dar din spațiul comunitar, către o firmă din România, fie cu complicitatea acesteia, fie fără știința acesteia<sup>7</sup>, în fapt, vânzarea produselor respective efectuându-se pe piața internă a respectivului stat membru „la negru”. Dacă facturarea către firma din România se face cu știința acesteia, firma autohtonă poate declara în acte că a cumpărat marfa de la partenerul străin, va aplica mecanismul taxării inverse și ulterior o va factura către alte firme din țară pentru a i se pierde urma, deși, în realitate,

---

<sup>7</sup> Situațiile în care se comunică codul de înregistrare atribuit în scopuri de TVA sunt reglementate la art. 154 alin. (5) C.fisc.

marfa respectivă nu va ajunge niciodată în România. În această situație, firma din România (care acceptă respectiva facturare) se va „încărca” cu obligații fiscale de natura TVA-ului și se va comporta ulterior ca și o firmă de tip fantomă, sustrăgându-se de la efectuarea verificărilor fiscale, dar trebuie să țină cont de obligativitatea depunerii lunare a decontului de TVA și de evidențierea din punct de vedere fiscal, în cuprinsul acestuia, a achiziției intracomunitare.

Discuția este mult mai amplă și comportă anumite nuanțe, din punct de vedere al operaționalizării în practică, în situațiile în care aceeași persoană fizică deține (fie direct, fie indirect) două firme înregistrate în scopuri de TVA în două state membre; posibilitatea simulării unor tranzacții intracomunitare (în sensul celor descrise anterior) este mai facilă, iar transpunerea sa efectivă în practică se structurează pe o evaluare a referențialului normativ, privind taxa pe valoarea adăugată, existent în cele două state membre.

## **5. A patra formă a fraudei de tip carusel – forma „tolerată” de imperfecțiunile legislative și inconsistențele instituționale**

În fine, **o a patra metodă**, aflată la limita extrem de sensibilă dintre legal și ilegal (din punct de vedere al forței probațiunii) se referă la situația în care un agent economic din România, înregistrat în scopuri de TVA în baza art. 153 C.fisc., efectuează **o achiziție intracomunitară** și declară toate operațiunile în acest sens din punct de vedere absolut legal. Ulterior, **înregistrează un adaos comercial infim și simulează vânzarea en detail, prin intermediul aparatelor de marcat electronice fiscale**. În fapt, produsele respective sunt comercializate pe „piața paralelă” la prețuri mai mari decât cele înregistrate în evidențele contabile, dar situate sub nivelul prețului de piață pentru produsele respective (pentru a-și păstra „atractivitatea” față de potențialii „clienți”); prejudiciul, în acest caz, se localizează atât la nivelul impozitului pe profit, cât și la nivelul TVA-ului (evident, corespunzător diferenței de preț neînregistrate din punct de vedere contabil și nedeclarate din punct de vedere fiscal). Exemplul „clasic” în acest sens îl reprezintă achiziția intracomunitară de făină, simulându-se comercializarea acesteia en detail (prin intermediul aparatelor de marcat electronice fiscale, către persoane fizice, a căror identificare ulterioară nu este cerută de niciun text de lege și, de altfel, nici nu mai pot fi identificate, din punct de vedere practic), deși în realitate este vândută, fără documente justificative, către diverse unități de panificație și patiserie (care, la rândul lor, vor comercializa produsul finit tot în afara sferei de fiscalizare).

În mod firesc, această metodă nu este „afectată” în niciun fel de intrarea în vigoare a reglementărilor fiscale aduse de Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 34/2009, deoarece, așa cum am arătat anterior, nu sunt eludate obligațiile de înregistrare și declarare aferente tranzacțiilor intracomunitare, derulate de respectivele firme.

## **6. Considerații finale**

La nivel național, modificările legislative<sup>8</sup> privind taxa pe valoarea adăugată, atât din punct de vedere conceptual, cât și al operaționalizării în practică a noilor reglementări fiscale în domeniu, au fost destul de radicale atât la nivel de formă, cât și, mai ales, la

---

<sup>8</sup> În vigoare începând cu data de 1 ianuarie 2007.

nivel de fond. Eficientizarea sistemului fiscal românesc, prin adaptarea continuă a acestuia la reglementările directivelor comunitare din domeniu, trebuie să se structureze, în continuare, pe un mod transparent de cuantificare a sarcinii fiscale privind taxa pe valoarea adăugată și de identificare a obligațiilor de înregistrare și de raportare ce revin diferiților contribuabili, în funcție de calitatea acestora. **În mod cert, introducerea recentă a obligativității depunerii lunare a decontului de TVA, în cazul agenților economici înregistrați în scopuri de TVA și care efectuează achiziții intracomunitare, indiferent de cifra de afaceri realizată în anul precedent, are rolul de a limita „marja de eroare” a cadrului normativ și dimensiunile fraudei de tip carusel și, pe cale de consecință, de a îmbunătăți randamentul fiscal al taxei pe valoarea adăugată.**

Pe de altă parte, în contextul actual, fie și numai din perspectiva limitării surselor de circuite birocratice, se impune reconsiderarea cadrului normativ referitor la rambursarea taxei pe valoarea adăugată, în sensul flexibilizării acestuia, concomitent însă cu creșterea perioadei de timp în care contribuabilul poate fi supus inspecției fiscale ulterioare în acest sens (chiar până la împlinirea termenului general de prescripție de 5 ani, prevăzut la art. 131 C.proc.fisc.).

În legătură cu dimensiunile alarmante ale fraudei de tip carusel au fost trase numeroase semnale de alarmă și, totuși, efectele măsurilor privind limitarea acestui fenomen nu sunt foarte vizibile. Frauda fiscală la nivelul taxei pe valoarea adăugată (dar nu numai) are consecințe grave asupra bugetelor naționale și, deopotrivă, asupra sistemului de resurse proprii al U.E., conducând la încălcări grave ale principiului impozitării juste și transparente și denaturând circuitele funcționale ale economiei concurențiale de piață din spațiul comunitar, cu urmări directe și imediate asupra piețelor interne.

În spiritul celor prezentate anterior, în martie 2008 au fost adoptate, la nivelul Comisiei Europene, o serie de propuneri<sup>9</sup> în vederea, dacă nu a eliminării, cel puțin a circumscrierii fenomenului în limite controlabile. Toate bune și frumoase, numai că măsurile respective sunt, preponderent, cu un caracter administrativ, de natură să întărească cooperarea interstatală în domeniu și depistarea în timp util a eventualelor disfuncționalități, prin reducerea perioadei de raportare (de către agenții economici) a tranzacțiilor intracomunitare realizate și de transmitere între statele membre a informațiilor privind tranzacțiile intracomunitare.

Vor fi oare suficiente aceste măsuri în vederea atingerii scopului propus? Putem fi oare optimiști în condițiile în care sistemul de supraveghere VIES și-a dovedit, în timp, limitele sale? **Nu cumva s-a plecat iarăși de la efect, și nu de la cauză?** Rămâne ca timpul să ofere răspunsuri în aceste direcții, dar, în ceea ce ne privește, considerăm că **trebuie abordată cauza fenomenului, adică schimbarea radicală a actualului sistem de impozitare prin schimbarea sistemului de taxare la destinație cu sistemul de taxare la origine.** Dar, pentru implementarea acestui deziderat, este nevoie de acordul unanim al statelor membre, iar, din acest punct, discuția devine mult mai amplă ...

---

<sup>9</sup> Ce urmează a fi aplicate începând cu anul 2010.