

Frauda de tip carusel privind taxa pe valoarea adăugată aferentă tranzacțiilor intracomunitare

Dr. Dragoș Pătroi¹

Frauda de tip carusel privind taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor intracomunitare este o prezență de necontestat, deși nedorită, în spațiul comunitar. Mecanismul în sine 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. Odată cu integrarea țării noastre în Uniunea Europeană, o parte din agenții economici din România au căutat să asimileze „din mers” practicile infracționale de fraudare a obligațiilor fiscale, „experimentate” de mai mulți ani în spațiul comunitar și, de foarte multe ori, chiar cu „succes”. Fenomenul în sine fiind de certă actualitate, în cele ce urmează ne-am propus tratarea acestuia, deși, datorită complexității fenomenului analizat, suntem conștienți că prezenta abordare nu poate fi nici exhaustivă și nici perfectă, ci, dimpotrivă, perfectibilă.

1. Definirea fraudei de tip „carusel”

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, să declare 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), de un grup de operatori economici, care, **uneori, caută să exploateze, sub o aparentă tentă de legalitate, și diferențele dintre cotele de impozitare practicate de statele membre UE.**

2. Cadrul legislativ din România în domeniu

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

Aderarea țării noastre la structurile economice comunitare a impus o serie de modificări la nivelul legislației fiscale naționale, în scopul armonizării acesteia cu reglementările europene din domeniu. Modificarea conținutului normativ al unor reglementări deja existente sau introducerea altora noi a vizat, în special, legislația privind taxa pe valoarea adăugată, deoarece aceasta avea mai mult caracterul unei legislații naționale. Din aceste considerente, prin modificările aduse Codului fiscal începând cu data de 1 ianuarie 2007, s-a urmărit preluarea acquis-ului comunitar privind taxa pe valoarea adăugată în cuprinsul prevederilor fiscale românești². Noutatea unor concepte sau mecanisme introduse în acest sens, la nivelul acestui impozit indirect, are rolul de a accelera transpunerea în practică a directivelor comunitare. Transpunerea în legislația națională a directivelor europene din domeniul TVA a presupus, în mod prioritar, **definirea conceptuală a termenilor de „achiziție intracomunitară” și de „livrare intracomunitară”**.

2.1. Definirea operațiunilor de „livrare intracomunitară” și „achiziție intracomunitară” și prezentarea obligațiilor de înregistrare în cazul efectuării de tranzacții intracomunitare

Livrarea intracomunitară este definită la art. 128 alin. (9) C.fisc. ca fiind „o livrare de bunuri³, care sunt expediate sau transportate dintr-un stat membru în alt stat membru de către furnizor sau de persoana către care se efectuează livrarea ori de altă persoană în contul acestora”. De altfel, la alin. (10)-(13) din cuprinsul art. 128 C.fisc. sunt definite, de asemenea, **o serie de situații asimilate livrărilor intracomunitare, accentul fiind pus și pe definirea nontransferurilor, care nu intră în categoria livrărilor intracomunitare**. Din punct de vedere atât teoretic, cât și practic, un agent economic din România, care livrează bunuri către un agent economic dintr-un alt stat membru UE, nu va mai efectua o operațiune de export, ci o livrare intracomunitară. **Această operațiune realizată de agentul economic din România intră în categoria operațiunilor scutite de TVA cu drept de deducere, dacă sunt îndeplinite condițiile prevăzute la art. 143 alin. (2) lit. a) și alin. (3) C.fisc.**, respectiv beneficiarul îi comunică furnizorului din România un cod valabil de înregistrare în scopuri de TVA, atribuit de autoritățile fiscale din statul membru de care aparține și, de asemenea, există un document care să facă dovada efectivă a transporturilor bunurilor. Agenții economici din România vor beneficia de regimul de scutire de TVA cu drept de deducere, pentru livrările intracomunitare, **chiar fără respectarea condițiilor menționate anterior**, numai în situațiile enumerate în mod limitativ în cuprinsul art. 143 alin. (2) lit. a) pct. 1 și 2 lit. b), c) și d) C.fisc. (care, în principal, se referă la livrările intracomunitare de mijloace de transport noi sau la cele efectuate de o întreprindere mică, indiferent de natura acestora). Deși **regula generală stabilește ca principiu că exigibilitatea TVA intervine la data la care are loc faptul generator, iar faptul generator intervine la data livrării bunurilor**, conform prevederilor coroborate ale art. 134¹ alin. (1) și art. 134² alin. (1) C.fisc., **în cazul**

² Conform prevederilor art. 125¹ alin. (1) pct. 11 C.fisc. cu trimitere la Directiva Consiliului Uniunii Europene 2006/112/CE din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun de TVA și intrată în vigoare la 1 ianuarie 2007, în locul Directivei a VI-a.

³ La rândul ei, livrarea de bunuri este definită la art. 128 alin. (1) C.fisc. ca fiind „transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar”.

livrărilor intracomunitare de bunuri avem o excepție de la regula generală, conform prevederilor art. 134³ alin. (1) C.fisc., în sensul că **exigibilitatea taxei intervine în cea de-a 15-a zi a lunii următoare celei în care a intervenit faptul generator**, cu mențiunea că exigibilitatea taxei intervine la emiterea facturii dacă factura este emisă înainte de a 15-a zi a lunii următoare celei în care a intervenit faptul generator.

Este foarte important de reținut faptul că, în conformitate cu prevederile art. 156⁴ alin. (1) C.fisc., **fiecare persoană impozabilă⁴ trebuie să întocmească și să depună la organele fiscale competente, până la data de 25 inclusiv a lunii următoare unui trimestru calendaristic, o declarație recapitulativă privind livrările intracomunitare**, conform modelului stabilit de Ministerul Finanțelor Publice, **care va cuprinde următoarele informații:**

- suma totală a livrărilor intracomunitare de bunuri scutite de la plata taxei, în condițiile art. 143 alin. (2) lit. a) și d), pe fiecare cumpărător pentru care exigibilitatea taxei a luat naștere în trimestrul calendaristic respectiv;

- suma totală a livrărilor de bunuri efectuate în cadrul unei operațiuni triunghiulare, prevăzute la art. 132¹ alin. (5) lit. b), efectuate în statul membru de sosire a bunurilor expediate sau transportate, pe fiecare beneficiar al livrării ulterioare care are desemnat un cod T și pentru care exigibilitatea taxei a luat naștere în trimestrul calendaristic respectiv.

Conform prevederilor art. 156⁴ alin. (3) C.fisc., obligativitatea depunerii declarației recapitulative la care am făcut referire anterior revine numai pentru perioadele în care ia naștere exigibilitatea taxei pentru astfel de operațiuni.

Achiziția intracomunitară este definită la art. 130¹ alin. (1) C.fisc. ca fiind „obținerea dreptului de a dispune, ca și un proprietar, de bunuri mobile corporale expediate sau transportate la destinația indicată de cumpărător, de către furnizor, de către cumpărător sau de către altă persoană, în contul furnizorului sau al cumpărătorului, către un stat membru, altul decât cel de plecare a transportului sau de expediere a bunurilor”. De altfel, la alin. (2)-(4) din cuprinsul art. 130¹ C.fisc. sunt definite, în mod exhaustiv, **o serie de situații asimilate achizițiilor intracomunitare**. Din punct de vedere atât teoretic, cât și practic, un agent economic din România care achiziționează bunuri mobile corporale de la un agent economic dintr-un alt stat membru UE nu va mai efectua o operațiune de import, ci o achiziție intracomunitară.

În conformitate cu prevederile Codului fiscal, operaționale începând cu data de 1 ianuarie 2007, **o firmă din România**, care efectuează o achiziție de la o altă firmă situată într-un stat membru UE (bunurile fiind efectiv transportate în România), **nu mai trebuie să plătească fizic TVA-ul aferent în cauză, ci doar să-l înregistreze prin mecanismul taxării inverse** (atât ca TVA deductibil, cât și ca TVA colectat), așa cum rezultă din prevederile coroborate ale art. 146 alin. (1) lit. e) și art. 157 alin. (2) C.fisc., inclusiv a Normelor metodologice date în aplicarea celor două articole de lege. De altfel, în cuprinsul art. 146 alin. (1) lit. e) C.fisc. privind **condițiile de exercitare a dreptului de deducere pentru taxa aferentă unei achiziții intracomunitare de bunuri**, se menționează obligativitatea cumpărătorului de a deține un document justificativ de achiziție și de a înregistra taxa ca taxă colectată în decontul aferent perioadei fiscale în care ia naștere exigibilitatea.

În cuprinsul **art. 153 alin. (1)-(10) C.fisc.** sunt reglementate **obligațiile generale privind înregistrarea persoanelor impozabile în scopuri de TVA**, ideea centrală fiind

⁴ Înregistrată în baza art. 153 C.fisc.

aceea ca un agent economic trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA la organul fiscal competent în termen de 10 zile de la sfârșitul lunii în care a atins sau depășit plafonul echivalentului în lei a 35.000 euro⁵. Pe lângă persoanele menționate anterior, obligația de înregistrare în scopuri de TVA revine, conform prevederilor **art. 153¹ alin. (1) C.fisc., și persoanei impozabile care nu este înregistrată și nu are obligația să se înregistreze conform art. 153, precum și persoanei juridice neimpozabile, care intenționează să efectueze o achiziție intracomunitară în România peste plafonul de 10.000 euro⁶**; de precizat că obligația în cauză revine înainte de efectuarea respectivei achiziții intracomunitare. Condițiile în care persoanele înregistrate în scopuri de TVA, în baza art. 153¹ alin. (1) și (2) C.fisc., pot solicita organului fiscal competent **anularea acestei înregistrări** sunt reglementate la art. 153¹ alin. (5) și (6) C.fisc. (și, în principiu, se referă la faptul că nu a fost atins, într-un anumit interval de timp, plafonul anual de 10.000 euro specific achizițiilor intracomunitare).

2.2. Obligațiile de raportare aferente tranzacțiilor intracomunitare

Raportat la cele menționate în paragraful anterior, privind obligația de înregistrare în scopuri de TVA, apar noi **obligații de raportare**, după cum urmează:

- **în cazul persoanelor înregistrate în scopuri de TVA în baza art. 153 C.fisc.**, acestea vor depune **decontul de TVA** (formular cod 300), **declarația recapitulativă** (formular cod 390) și **declarația Intrastat**;

- **în cazul persoanelor înregistrate în scopuri de TVA în baza art. 153¹ C.fisc.**, acestea vor depune **decontul special de TVA** (formular cod 301), **declarația recapitulativă** (formular cod 390) și **declarația Intrastat**.

2.2.1. Decontul de TVA

Obligativitatea întocmirii și depunerii la organele fiscale competente a acestui decont revine tuturor persoanelor impozabile înregistrate în scopuri de TVA, așa cum acestea sunt definite în cuprinsul art. 153 alin.(1)-(10) C.fisc. Modelul și conținutul acestui tip de decont (denumit și formularul 300) a fost **modificat și aprobat prin Ordinul Președintelui ANAF nr. 273/2007⁷**, urmând a fi utilizat începând cu declararea obligațiilor fiscale aferente lunii mai 2007.

Se naște întrebarea cu privire la data la care acest decont trebuie depus. **Ca și regulă generală**, din prevederile coroborate ale art. 156¹ alin. (1) și ale art. 156² alin. (1) C.fisc., rezultă că **termenul limită pentru depunerea acestuia la organele fiscale competente este data de 25 inclusiv a lunii următoare pentru luna în curs**.

Prin derogare de la regula generală, persoanele impozabile înregistrate în scopuri de TVA, în baza art. 153 C.fisc., vor proceda la **depunerea trimestrială a decontului de TVA, în condițiile respectării următoarelor cerințe**:

- conform prevederilor art. 156¹ alin. (2) C.fisc., cifra de afaceri din operațiuni taxabile și/sau scutite cu drept de deducere **nu a depășit echivalentul în lei al plafonului de 100.000 euro**, în decursul anului calendaristic precedent;

⁵ Limita în cauză fiind reglementată la art. 152 alin. (1) C.fisc.

⁶ Stabilit conform art. 126 alin. (4) lit. b) și alin. (5) C.fisc.

⁷ M. Of. nr. 392 din 11 iunie 2007.

- conform prevederilor art. 156¹ alin. (6) C.fisc., persoanele impozabile înregistrate în scopuri de TVA, care îndeplinesc cerința menționată în paragraful precedent, trebuie să depună la organele fiscale competente, până la data de 25 ianuarie inclusiv a anului următor, o notificare referitoare la cifra de afaceri a anului precedent.

Din economia textului de lege⁸, rezultă că persoanele impozabile înregistrate în scopuri de TVA și care îndeplinesc condiția menționată la art. 156¹ alin. (2) C.fisc. nu au posibilitatea de a opta pentru depunerea lunară sau trimestrială a decontului de TVA, acestora revenindu-le obligația depunerii trimestriale a acestuia, dar și a notificării reglementate prin art. 156¹ alin. (6) C.fisc.

În cuprinsul art. 156² alin. (2) C.fisc. sunt menționate datele și informațiile pe care trebuie să la cuprindă decontul de TVA, iar la alineatul următor se precizează modalitățile de corectare a datelor înscrise incorect într-un astfel de decont, în sensul că acestea se pot corecta prin decontul unei perioade fiscale ulterioare și se vor înscrie la rândurile de regularizări.

La art. 156¹ alin. (7) C.fisc. se menționează că, prin Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, se stabilesc situațiile în care **perioada fiscală de depunere a decontului de TVA** să fie alta decât luna sau trimestrul, aceasta însă **neputând depăși anul calendaristic**⁹. În acest sens, perioada fiscală poate fi:

- semestrul, dacă persoana impozabilă efectuează operațiuni impozabile numai pe maximum trei luni calendaristice dintr-un semestru;
- anul calendaristic, dacă persoana impozabilă efectuează operațiuni impozabile numai pe maximum șase luni calendaristice dintr-o perioadă de un an calendaristic.

Un aspect extrem de important îl găsim reglementat la art. 157 alin. (2) C.fisc. și se referă la **situațiile în care persoanele impozabile înregistrate în scop de TVA, în baza art. 153 C.fisc., efectuează achiziții intracomunitare**: acestea vor înregistra în decontul de TVA, atât ca taxă colectată, cât și ca taxă deductibilă, taxa aferentă achizițiilor intracomunitare, pentru care respectiva persoană este obligată la plata taxei.

2.2.2. Decontul special de TVA

Modelul și conținutul acestui tip de decont (denumit și formularul 301) a fost **modificat și aprobat prin Ordinul Președintelui ANAF nr. 254/2008**¹⁰, urmând a fi utilizat începând cu declararea obligațiilor fiscale aferente lunii ianuarie 2008.

Obligativitatea depunerii acestui formular revine persoanelor neînregistrate în scopuri de TVA conform art. 153, dar înregistrate conform art. 153¹ C.fisc., în conformitate cu prevederile art. 156³ alin. (1) C.fisc., pentru următoarele operațiuni:

- achiziții intracomunitare, altele decât mijloacele de transport noi sau produsele accizabile, **situate peste pragul valoric al echivalentului în lei pentru 10.000 euro**, stabilit conform prevederilor art. 126 alin. (4) lit. b) și alin. (5) C.fisc.;
- serviciile de transport intracomunitar de bunuri, serviciile constând în activități accesorii acestui transport, serviciile de intermediere prestate în legătură cu un transport

⁸ Având în vedere și formulările din cuprinsul art. 156¹ alin. (5) C.fisc.

⁹ A se vedea în acest sens Ordinul Ministerului Finanțelor Publice nr. 257/2007 (M. Of. nr. 137 din 26 februarie 2007) referitor la procedura pentru aprobarea perioadei fiscale semestriale/anuale pentru persoanele impozabile înregistrate în scopuri de TVA.

¹⁰ M. Of. nr. 146 din 26 februarie 2008.

intracomunitar de bunuri (precum și cele accesorii intermedierei respective), expertizele privind bunurile mobile corporale, inclusiv lucrările efectuate asupra acestora și serviciile de intermediere aferente acestor operațiuni, dacă aceste servicii sunt prestate de o persoană impozabilă care nu este stabilită în România, chiar dacă este înregistrată în scopuri de TVA în România, în conformitate cu prevederile art. 153 alin. (4) C.fisc.;

- livrările de gaze naturale sau energie electrică, dacă aceste livrări sunt realizate de o persoană impozabilă care nu este stabilită în România, chiar dacă este înregistrată în scopuri de TVA în România, în conformitate cu prevederile art. 153 alin. (4) C.fisc.;

- livrări ulterioare efectuate în cadrul unei operațiuni triunghiulare, așa cum este definită la art. 150 alin. (1) lit. e) pct. 1-3 C.fisc.

Persoanele neînregistrate în scopuri de TVA conform art. 153, indiferent dacă sunt înregistrate sau nu conform art. 153¹, au obligația să depună decontul special de TVA pentru următoarele operațiuni:

- în conformitate cu prevederile art. 156³ alin. (2) C.fisc., pentru serviciile prevăzute la art. 133 alin. (2) lit. g) C.fisc., dacă aceste servicii sunt prestate de o persoană impozabilă care nu este stabilită în România, chiar dacă este înregistrată în scopuri de TVA în România, în conformitate cu prevederile art. 153 alin. (4) C.fisc.;

- în conformitate cu prevederile art. 156³ alin. (3) C.fisc., **pentru achizițiile intracomunitare de mijloace de transport noi;**

- în conformitate cu prevederile art. 156³ alin. (4) lit. a) C.fisc., **pentru achizițiile intracomunitare de produse accizabile;**

- în conformitate cu prevederile art. 156³ alin. (4) lit. b) C.fisc., pentru operațiunile reglementate de art. 150 alin. (1) lit. f) C.fisc.;

- în conformitate cu prevederile art. 156³ alin. (4) lit. c) C.fisc., pentru operațiunile reglementate de art. 150 alin. (1) lit. g) C.fisc.

Ca și regulă generală, stipulată prin prevederile art. 156³ alin. (5) C.fisc., **decontul special de TVA se depune numai pentru perioadele în care ia naștere exigibilitatea taxei, până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care ia naștere exigibilitatea operațiunilor.**

Atât persoanele impozabile neînregistrate în scopuri de TVA, conform art. 153 C.fisc. (care realizează o cifră de afaceri anuală sub echivalentul în lei al pragului valoric de 100.000 euro), cât și persoanele impozabile neînregistrate în scopuri de TVA, conform art. 153 C.fisc. (care realizează o cifră de afaceri anuală, fără a lua în considerare veniturile obținute din vânzarea de bilete de transport internațional rutier de persoane, situată între 10.000 euro și 35.000 euro) au obligația de a depune la organele fiscale competente o notificare până la data de 25 februarie inclusiv a anului următor pentru anul încheiat; informațiile pe care trebuie să le furnizeze această notificare sunt însă reglementate distinct în cele două situații, în conformitate cu prevederile art. 156³ alin. (6) C.fisc., respectiv cu cele ale art. 156³ alin. (7) C.fisc. Obligațiile persoanelor impozabile neînregistrate în scopuri de TVA, conform art. 153 C.fisc., și care prestează servicii de transport internațional sunt reglementate de prevederile art. 156³ alin. (8) C.fisc.; acestea vor depune notificarea la organele fiscale competente în același termen ca cel menționat la paragraful precedent, cu privire la suma totală a veniturilor obținute din vânzarea de bilete pentru transportul rutier internațional de persoane cu locul de plecare din România.

2.2.3. Declarația recapitulativă

Referitor la acest formular, apar următoarele întrebări: cine este vizat de obligativitatea depunerii lui, când se naște această obligativitate și care este termenul legal de depunere al declarației recapitulative?

Obligativitatea întocmirii și depunerii la organele fiscale competente a declarației recapitulative apare **atât în cazul livrărilor intracomunitare de bunuri** (aspect prezentat anterior), **cât și în cazul achizițiilor intracomunitare de bunuri**.

Referitor la achizițiile intracomunitare de bunuri, obligativitatea depunerii declarației recapitulative revine persoanelor înregistrate în scopuri de TVA, atât în baza art. 153, cât și a art. 153¹ C.fisc. Formularul respectiv se depune până la data de 25 inclusiv a lunii următoare trimestrului calendaristic încheiat și trebuie să conțină informațiile prevăzute la art. 156⁴ alin. (2) lit. a) și b) C.fisc., respectiv:

- suma totală a achizițiilor intracomunitare de bunuri, pe fiecare furnizor, pentru care această persoană impozabilă este obligată la plata taxei și pentru care exigibilitatea taxei a intervenit în trimestrul calendaristic respectiv;

- suma totală a achizițiilor de bunuri efectuate în cadrul unei operațiuni triunghiulare, pentru care furnizorul a desemnat persoana impozabilă beneficiară drept persoană obligată la plata taxei.

Ca și regulă generală, reglementată la art. 156⁴ alin. (3) C.fisc., este de menționat faptul că declarațiile recapitulative se depun numai pentru perioadele în care ia naștere exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată pentru operațiunile în cauză.

2.2.4. Declarația Intrastat

Noile reglementări fiscale referitoare la achizițiile intracomunitare au generat, așa cum am descris anterior, o serie de noi obligații de raportare care, firește, vor determina un plus de costuri de natură administrativă la nivelul firmelor. În acest sens, în categoria noilor obligații de raportare, putem include și Declarația Intrastat. Aceasta este reglementată prin Legea nr. 422/2006, Ordinul nr. 747/2007 al Președintelui Institutului Național de Statistică¹¹, privind stabilirea pragurilor valorice Intrastat pentru colectarea informațiilor statistice privind comerțul intracomunitar de bunuri în anul 2008 și Ordinul nr. 748/2007 al Președintelui Institutului Național de Statistică¹², privind Normele de completare a Declarației statistice Intrastat pentru anul 2008.

Pe fond, din cuprinsul actelor normative anterior menționate, rezultă următoarele:

- în conformitate cu prevederile art. 6 alin. (2) din Legea nr. 422/2006, Declarația Intrastat se completează de către toți operatorii economici înregistrați în România în scopuri de TVA care efectuează achiziții intracomunitare sau livrări intracomunitare de bunuri, peste un anumit prag valoric. **Pentru anul 2008, acest prag valoric este stabilit la 300.000 lei (în cazul achizițiilor intracomunitare), respectiv de 900.000 lei (în cazul livrărilor intracomunitare);**

- operatorii economici au obligația transmiterii Declarației Intrastat începând cu luna următoare celei în care au fost depășite pragurile mai sus menționate;

- Declarația Intrastat se depune în format electronic până la data de 15 a lunii următoare celei pentru care se efectuează raportarea;

¹¹ M. Of. nr. 872 din 20 decembrie 2007.

¹² M. Of. nr. 879 din 21 decembrie 2007.

- în conformitate cu prevederile art. 4 lit. c) din Legea nr. 422/2006, Ministerul Finanțelor Publice are obligația de a transmite lunar către Institutul Național de Statistică informații din formularul „Decont de taxă pe valoarea adăugată”;
- în conformitate cu prevederile art. 4 lit. e) din Legea nr. 422/2006, Ministerul Finanțelor Publice are obligația de a transmite trimestrial către Institutul Național de Statistică informații din formularul „Declarație recapitulativă”;
- în conformitate cu prevederile art. 10 alin. (2) din Legea nr. 422/2006, nerespectarea de către furnizori a obligației de a transmite informații statistice în sistemul Intrastat se sancționează cu amendă contravențională de la 7.500 lei la 15.000 lei, cu aplicarea corespunzătoare a prevederilor Legii nr. 180/2002, privind regimul juridic al contravențiilor.

3. Forme de manifestare ale fraudei de tip „carusel”

Având în vedere cele prezentate anterior, privind definirea noțiunilor de „livrare intracomunitară”, „achiziție intracomunitară”, obligațiile de înregistrare și de raportare a persoanelor care efectuează tranzacții intracomunitare, toate acestea reprezentând fundamentul teoretic în instrumentarea fraudei de tip „carusel”, în cele ce urmează vom prezenta câteva **direcții de manifestare a acestui tip de fraudă.**

O primă metodă, întâlnită frecvent la nivelul țării noastre 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 membru. În baza celor prezentate anterior, rezultă că firma A ar putea foarte bine să efectueze respective achiziție intracomunitară¹³, 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. 156¹ 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 (ipotetic) 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 mod cert, firma care comite fraudă este firma**

¹³ Având atribuit codul de înregistrare în scopuri de TVA, conform art. 154 alin. (1) C.fisc.

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 a avea cunoștință 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 faptic 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 caruselui 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;
- mărfurile sunt transportate efectiv direct de la firma B către firma A (unde, de altfel, se și recepționează la data efectuării transportului), iar plata contravalorii acestora 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 de prestări servicii care nu reflectă operațiuni economice reale (de regulă, de prestări servicii).

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

practicat) în favoarea firmelor cu un comportament evazionist (datorită prețului „trucată” practicat pe piață).

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) sau 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 Intrastat (în aceasta din urmă, după caz, în funcție de pragul valoric, așa cum am arătat anterior), iar datele raportate autorităților publice din România vor fi confruntate ulterior cu cele raportate, de partenerul extern, autorităților publice 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). Nu excludem faptul că **în practică poate apărea și situația inversă**, de facturare de către un agent economic extern, din spațiul comunitar, către o firmă din România, fie cu complicitatea acesteia, fie fără știința acesteia.

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 mult mai mari decât cele înregistrate în evidențele contabile (dar situate sub nivelul prețului de piață pentru produsele respective); prejudiciul, în acest caz, se localizează atât la nivelul impozitului pe profit, cât și la nivelul TVA-ului (evident, corespunzător diferenței de preț nedeclarate). 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 pot fi identificate, din punct de vedere practic), dar în realitate fiind vândută către diverse unități de panificație și patiserie (care, la rândul lor, vor comercializa produsul finit tot în afara sferei de fiscalizare).

4. În loc de concluzii

În legătură cu dimensiunile alarmante ale acestui fenomen au fost trase numeroase semnale de alarmă și, totuși, efectele măsurilor privind limitarea acestuia nu sunt foarte vizibile. În martie 2008 au fost adoptate, la nivelul Comisiei Europene, o serie de propuneri 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 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, în condițiile în care unele state membre dovedesc reticență în această direcție.