



Principalele deficiențe constatate ca urmare a acțiunilor de control, precum și principalele problematice fiscale adresate de contribuabili în semestrul I 2023

2023



INTRODUCERE

Agencia Națională de Administrare Fiscală are următoarele obiective strategice:

- îmbunătățirea serviciilor oferite;
- soluții digitale integrate;
- prevenirea și combaterea evaziunii fiscale;
- eficiență și transparență.

În vederea creșterii transparenței și a comunicării cu mediul de afaceri și cu cetățenii Agenția Națională de Administrare Fiscală a elaborat prezentul material care este structurat în două părți:

I. Principalele deficiențe constatate ca urmare a acțiunilor de control

II. Principalele problematice fiscale adresate de contribuabili

I. Principalele deficiențe constatate ca urmare a acțiunilor de control

Pentru realizarea obiectivului privind prevenirea și combaterea evaziunii fiscale s-au întreprins o serie de acțiuni de către direcțiile de specialitate din cadrul Agenției. Astfel, prezentăm mai jos principalele deficiențe constatate de aceste direcții ca urmare a acțiunilor de control.

1. Direcția generală antifraudă fiscală

Principalele deficiențe constatate pe linia descoperirii și combaterii evaziunii fiscale pot fi sintetizate astfel:

1.1. Cazuri în care contribuabilii au evidențiat, în actele contabile sau în alte documente legale, cheltuieli care nu au avut la baza operațiuni reale ori au evidențiat alte operațiuni fictive în scopul sustragerii de la plata obligațiilor fiscale, respectiv:

A) Înregistrarea de achiziții/livrări fictive succesive de bunuri și/sau servicii, în care sunt interpușe mai multe societăți pe diferite paliere, pe baza unor scheme financiare (de cele mai multe ori extrem de complexe) concepute și puse în aplicare cu scopul de a sustrage sume importante de la plata către bugetul general consolidat al statului și/sau a crea avantaje fiscale unor contribuabili.

B) Înregistrarea de livrări intracomunitare fictive, scutite de TVA, cu scopul de a justifica ieșirea din gestiune a mărfurilor, în fapt, mărfurile fiind comercializate pe teritoriul național fără ca aceste operațiuni să fie înregistrate/declaratate și fără a se colecta TVA pentru aceste tranzacții.

În multe dintre situațiile investigate, persoanele și societățile implicate în fapte de evaziune fiscală au dat o aparență de legalitate activităților desfășurate prin îndeplinirea formală a obligațiilor declarative și/sau întocmirea unor documente justificative care respectă formal prevederile legale incidente.

Dincolo de aceste aparențe, din verificarea modului în care au fost derulate operațiunile între entitățile de pe lanțul de tranzacționare au fost constatate împrejurări privind săvârșirea unor fapte de evaziune fiscală și au fost sesizate organele de urmărire penală competente, iar pentru asigurarea recuperării prejudiciilor au fost instituite măsuri asigurătorii.

C) Înregistrarea de către anumiți contribuabili în evidența contabilă în mod direct, fără interpunerea altor societăți, a unor documente care figurau emise de entități cu un comportament fiscal inadecvat.

Tratamentul acestor situații a constat, de asemenea, în constatarea împrejurărilor în care au fost săvârșite faptele, cuantificarea prejudiciului cauzat bugetului general consolidat al statului și sesizarea organelor de urmărire penală.

Prin înregistrarea unor documente (facturi, borderouri de achiziție, file din carnetul de comercializare a produselor din sectorul agricol etc) se disimulează adevărata proveniență a bunurilor menționate în aceste documente, acestea putând proveni din contrabandă, producție nedeclarată, evaziune fiscală sau furt și, în același timp, se ascunde beneficiarul real al venitului corespunzător al acestor mărfuri.

1.2. Cazuri în care contribuabilii nu au evidențiat, în tot sau în parte, în actele contabile ori în alte documente legale, operațiunile comerciale efectuate sau veniturile realizate în scopul sustragerii de la plata obligațiilor fiscale, respectiv:

Persoane fizice au realizat de-a lungul mai multor ani (perioade fiscale) activități comerciale, respectiv livrări prin intermediul unor site-uri și societăți care prestează servicii de curierat, fără a-și îndeplini obligațiile declarative.

Reconstituirea activității acestora s-a realizat pe baza informațiilor/datelor disponibile inclusiv a celor furnizate către ANAF.

În multe cazuri instrumentate, contribuabilii au ales să își corecteze situația fiscală, însă au fost și cazuri în care s-a constatat uzitarea furturilor de identitate, respectiv încheierea de contracte de prestări servicii cu firmele de curierat, în numele unor persoane care nu au cunoștințe despre activitatea derulată în numele lor, cu scopul de a se sustrage de la îndeplinirea obligațiilor fiscale.

În toate situațiile în care Direcția Generală Antifraudă Fiscală a identificat persoane care au obținut venituri din activități derulate în mediul online și au avut un comportament fiscal inadecvat, s-a pus accent în primul rând pe creșterea gradului de conformare voluntară, unii dintre contribuabili fiind notificați în legătură cu situația constatată și demersurile necesare pentru conformare (depunerea declarațiilor fiscale). Pentru alți contribuabili au fost demarate verificări (controale antifraudă și / sau verificări documentare) în timpul cărora unii și-au depus declarațiile fiscale, iar pentru alții au fost emise decizii de impunere. În situația în care a fost constatată crearea de circuite evazioniste, de eludare a plății taxelor și impozitelor, au fost sesizate organele de urmărire penală în legătură cu aceste aspecte.

1.3. Cazuri în care au fost înregistrate livrări fictive (facturi emise) către societăți care nu recunosc achiziția ori au fost emise bonuri fiscale pentru livrări nereale, aceste operațiuni fictive fiind efectuate cu scopul de a disimula valoarea reală a bunurilor comercializate, în fapt bunurile fiind comercializate la o valoare mai mare decât cea înscrisă în documente (facturi, bonuri fiscale),

către beneficiari a căror identitate este disimulată. Specificul acestor fraude este încasarea în numerar a acestor livrări fictive făcând dificilă identificarea beneficiarului real, mai ales în cazul în care descărcarea fictivă a gestiunii se realizează pe baza unor bonuri fiscale.

Există situații în care mărfurile sunt comercializate fără întocmirea de documente, în timpul controalelor fiind identificată lipsa din gestiune a unor mărfuri dar și sume de bani a căror existență nu poate fi justificată cu documente și/sau creditarea societății de către persoane (de regulă asociați) care nu au surse de venit corespondente.

1.4. Cazuri în care societăți înregistrate în scopuri de TVA, emit facturi în baza cărora alte societăți (aparent clienți) își deduc TVA, fără ca emitentul să își îndeplinească obligațiile declarative și/sau de plată.

În aceste situații, dacă în urma controalelor fiscale s-a constatat că scopul înregistrării facturilor de achiziție a fost deducerea fără drept a TVA, atunci au fost și vor fi în continuare sesizate organele de urmărire penală.

1.5. Tipologia faptelor pentru care au fost aplicate principalele sancțiuni contravenționale

- nedotarea cu aparate de marcat electronice fiscale cu jurnal electronic;
- neconectarea aparatelor de marcat electronice fiscale la sistemul informatic al ANAF;
- neutilizarea aparatelor de marcat electronice fiscale potrivit reglementărilor legale, respectiv neemiterea de bonuri fiscale pentru toate bunurile livrate sau serviciile prestate;
- neîntocmirea de documente justificative pentru sumele introduse/extrase din unitățile de vânzare;
- nerespectarea reglementărilor cu privire la întocmirea și utilizarea documentelor justificative și contabile pentru operațiunile efectuate, înregistrarea în contabilitate, păstrarea și arhivarea acestora, precum și reconstituirea documentelor distruse;
- încasări/plăți fragmentate în numerar de la/către beneficiari pentru facturile a căror valoare este mai mare de 5.000 lei și, respectiv, de 10.000 lei;
- achiziționarea produselor accizabile de la persoane care desfășoară activități de distribuție și comercializare angro a băuturilor alcoolice și tutunului prelucrat fără a deține atestat de comercializare emis de autoritatea competentă;
- deținerea în afara antrepozitului fiscal sau comercializarea pe teritoriul României a produselor accizabile supuse marcării, fără a fi marcate sau marcate necorespunzător ori cu marcaje false sub limitele prevăzute de lege;
- nedeclararea în Sistemul RO e-Transport a datelor referitoare la transporturile de bunuri cu risc fiscal ridicat sau declararea în Sistemul RO e-Transport a unor cantități diferite de cele care fac obiectul transportului de bunuri.

1.6. Deficiențe privind aplicarea legislației fiscale

- nedeclararea veniturilor obținute din activitățile de comerț electronic (e-commerce) de către persoane fizice, fără respectarea prevederilor legale în materie;

- nedeclararea veniturilor obținute din tranzacțiile cu criptomonedă;
- nedeclararea/declararea parțială a veniturilor de natură salarială a conducătorilor auto care realizează activități de transport alternativ pentru sau în numele unor societăți care acționează prin intermediul unor platforme avizate;
- nedeclararea/declararea parțială a orelor efectiv lucrate de către angajații societăților care prestează servicii de livrare alimente prin intermediul platformelor online;
- nedeclararea veniturilor obținute de persoane fizice din activitatea de creare de conținut online și promovarea pe diferite platforme media;
- comercializarea de substanțe din categoria suplimentelor alimentare folosindu-se cota redusă de TVA fără ca acestea să fie notificate conform legii;
- existența unor diferențe semnificative între numerarul existent în casierie și soldul scriptic al contului 5311 "Casa în lei" și/sau 5314 "Casa în valută". În cele mai multe situații s-a constatat că sumele de bani au fost ridicate din casierie de persoane cu funcții de decizie în societate care au dispus în interes personal de aceste sume, fără a evidenția în contabilitate operațiunea și fără a aplica tratamentul fiscal adecvat;
- identificarea unor contribuabili (înregistrați în scopuri de TVA) care au declarat la organul fiscal competent achiziții de bunuri și servicii de la parteneri care în perioada fiscală respectivă erau declarați inactivi din punct de vedere fiscal. Controalele operative au confirmat faptul că achizițiile declarate au fost înregistrate în contabilitatea societăților, acestea exercitându-și în mod nelegal dreptul de deducere a TVA și a cheltuielilor, după caz;
- existența unor contribuabili care potrivit datelor financiare din situațiile financiare, au depășit plafonul special de scutire de TVA și care, până în prezent, nu și-au îndeplinit obligațiile legale privind înregistrarea în scopuri de TVA;
- identificarea de persoane fizice care figurează cu încasări de la entități externe care administrează site-uri web de tipul motoarelor de căutare sau rețelelor de socializare. Urmare analizei și comparării informațiilor exportate din aplicațiile informatice cu veniturile declarate la organul fiscal de respectivele persoane fizice, au rezultat venituri nedeclareate.
- realizarea achizițiilor intracomunitare de autovehicule prin intermediul unor societăți de tip fantomă create în alte state membre, interpose, care facturează direct către persoane fizice;
- utilizarea unei societăți românești "tampon" pentru realizarea achizițiilor intracomunitare de autovehicule, ce își mărea artificial TVA deductibilă cu tranzacții în lanț, ce nu au la bază operațiuni reale;
- utilizarea de societăți de tip fantomă românești pentru realizarea achizițiilor intracomunitare;
- utilizarea unei societăți în insolvență pentru realizarea achizițiilor intracomunitare;
- distribuirea de dividende și venituri din alte surse către asociații societății, fără reținerea la sursa la momentul acordării veniturilor a impozitului pe dividende și a impozitului pe venituri din alte surse aferente.

2. Direcția generală coordonare control fiscal

Deficiențe identificate de organele cu atribuții de inspecție fiscală:

- nedeclararea la organul fiscal competent și neachitarea obligațiilor fiscale la bugetul de stat a veniturilor încasate urmare a tranzacțiilor cu criptomonedă;

- neînregistrarea TVA colectată cu cota de 19%, aferentă veniturilor din transmisii video electronice, conform prevederilor legale;
- neîndeplinirea obligației de a depune declarații de venit cu privire la veniturile din alte surse obținute din străinătate;
- nerespectarea condițiilor pentru exercitarea dreptului de deducere, respectiv deducerea taxei în cazul achizițiilor care nu erau destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile;
- neîntocmirea și neutilizarea documentelor justificative contabile pentru operațiunile efectuate;
- neîndeplinirea cerințelor impuse de prevederile legale, în ceea ce privește acordarea de discounturi/reduceri comerciale către principalii clienți în funcție de volumul tranzacțiilor, acestea neputând fi încadrate ca reduceri comerciale de tip risturne;
- neînregistrarea TVA colectată aferentă unei bazei de impunere constituită din contravaloarea lucrărilor executate și nedecontate până la data finalizării lucrărilor;
- neîncadrarea indicatorului financiar (RRCT) calculat pentru societatea verificată, în intervalul de piață stabilit pentru societățile incluse în eșantionul de comparabilitate, determinând astfel ajustarea prețurilor de transfer în cazul vânzărilor de produse finite către afiliați, ținându-se cont de valoarea mediană a intervalului de comparare;
- nerespectarea prevederilor legale în ceea ce privește activitatea desfășurată, care nu este cuprinsă în nomenclatorul pentru care impozitarea se efectuează pe bază de normă de venit, drept pentru care venitul net anual se impune a fi stabilit în sistem real;
- înregistrarea eronată a unor cheltuieli deductibile, reprezentând cheltuieli cu descărcarea gestiunii titlurilor de participare, din vânzarea cărora au fost înregistrate venituri, considerate ca fiind neimpozabile la calculul impozitului pe profit;
- neînregistrarea în scopuri de TVA după depășirea plafonului de scutire, respectiv 300.000 lei pentru întreprinderile mici;
- completarea eronată a decontului de TVA, prin declararea eronată a sumei taxei deductibile pentru care a luat naștere dreptul de deducere în perioada fiscală de raportare și, după caz, a sumei taxei pentru care s-a exercitat dreptul de deducere, în condițiile prevăzute de lege, respectiv declararea eronată a sumei taxei colectate a cărei exigibilitate a luat naștere în perioada fiscală de raportare.

3. Direcția generală control venituri persoane fizice

Principalele deficiențe identificate se referă la:

- modul de completare a situațiilor financiare depuse de persoanele juridice/persoanele juridice în cadrul cărora persoanele fizice dețin calitate de asociat/acționar (de exemplu, completarea rubricii privind datoriile către asociații persoane fizice, deși aceste datorii se referă la persoane juridice care au calitatea de asociat/acționar);
- modul de organizare și conducere a evidenței contabile la persoanele juridice deținute/administrate de către persoanele fizice verificate, cu privire la raporturile economice/juridice derulate între acestea; de exemplu: înregistrarea împrumuturilor acordate de către acționari/asociați în alte conturi decât cel dedicat acestor operațiuni (ex. contul 462 sau

contul 167), împrumuturile acordate societății nu sunt evidențiate analitic, pe fiecare împrumutător etc.;

- neîndeplinirea, de către birourile notariale implicate, a obligațiilor declarative privind operațiunile de vânzare-cumpărare de bunuri imobile;

- modul de completare a *declarației de patrimoniu și de venituri* (prin necompletarea/completarea eronată a rubricilor prevăzute), pe care persoana fizică verificată are obligația să o depună în termen de 60 de zile de la comunicarea avizului de verificare conform art.138, alin. (7) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare și al cărei model este aprobat prin OPANAF nr.3704/2015, de exemplu: completarea eronată a declarației de patrimoniu și de venituri depusă la organul fiscal care efectuează verificarea situației fiscale personale sau depunerea acestei declarații fără a fi însoțită de documente justificative, nedeclararea în declarația de patrimoniu și de venituri a tuturor elementelor de patrimoniu deținute la începutul perioadei supuse verificării fiscale sau dobândite/înstrăinate în perioada supusă verificării situației fiscale personale etc.;

- modul de completare a declarației unice (prin completarea eronată a rubricilor prevăzute/nedeclararea tuturor veniturilor) depuse de persoanele fizice;

- nedeclararea la autoritățile fiscale române a veniturilor obținute din orice surse pe teritoriul altor state de către persoanele fizice rezidente fiscal în statul român;

- interpretarea eronată a prevederilor legale referitoare la sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale (art.73 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind *Codul de procedură fiscală*, cu modificările și completările ulterioare). Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale, referitoare la sursele neimpozabile invocate în cadrul verificării situației fiscale personale, revine contribuabilului potrivit prevederilor art. 73 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, pe baza existenței documentelor justificative și a altor acte doveditoare, astfel cum sunt prevăzute la art.72 din același act normativ, acesta trebuind să dețină documentele justificative necesare și să probeze împrejurările, la care face trimitere prin propriile susțineri.

II. Cele mai frecvente problematice fiscale adresate de contribuabili

Direcția generală de asistență pentru contribuabili desfășoară permanent activități în vederea realizării obiectivelor Agenției în ceea ce privește creșterea conformării voluntare și îmbunătățirea relației cu contribuabilii.

Prezentăm mai jos principalele arii de interes pentru care au solicitat asistență contribuabilii în semestrul I 2023, identificate în Formularul de contact, respectiv în apelurile primite prin intermediul Call-center-ului ANAF.

Principalele arii de interes pentru care au fost adresate solicitări prin Formularul de contact (e-mail)

Nr. crt.	Arii de interes
1	Depunerea declarațiilor fiscale
2	Plata obligațiilor fiscale
3	Înregistrarea în serviciul Spațiul Privat Virtual
4	Înregistrarea fiscală

Principalele arii de interes pentru care au fost adresate întrebări prin Call-center-ul ANAF

Nr. crt.	Arii de interes Call-center
I.	Codul fiscal
1	Impozitul pe venit
2	Taxa pe valoarea adăugată
3	Contribuții sociale obligatorii
4	Impozit pe profit
5	Accize și alte taxe speciale
II.	Codul de procedură fiscală
1	Declarații fiscale
2	Acte administrativ fiscale
3	Înregistrarea fiscală și evidența contabilă și fiscală
4	Plata obligațiilor fiscale
III.	Spațiul Privat Virtual
IV.	Campania privind depunerea Declarație unică (212) - privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale datorate de persoanele fizice

În semestrul I 2023 ANAF a continuat să ofere contribuabililor asistență din oficiu prin intermediul serviciului de Seminare web (webinar), principalele teme abordate fiind:

- Eșalonarea la plată a obligațiilor fiscale;
- Stabilirea și plata contribuțiilor sociale obligatorii datorate de persoanele fizice care realizează venituri din activități independente și drepturi de proprietate intelectuală începând cu 01.01.2023;
- Tratatamentul fiscal privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale ce se aplică în cazul persoanelor fizice care realizează venituri din activități agricole;
- Prevederi fiscale aplicabile persoanelor fizice și juridice care susțin entități nonprofit;
- Modificări intervenite asupra impozitului pe veniturile microîntreprinderilor începând cu data de 01 ianuarie 2023;
- Sponsorizarea entităților nonprofit și a unităților de cult - tratament fiscal din perspectiva impozitului pe profit și al impozitului pe veniturile microîntreprinderilor;
- Stabilirea rezidenței fiscale a persoanelor fizice la sosirea în/plecarea din România;
- Eliberarea certificatelor de rezidență fiscală și a celor de atestare a impozitului plătit de nerezidenți în România;
- Înregistrarea contractelor de locațiune, începând cu data de 01.01.2023, conform Ordinului nr. 2031/2022 privind modificarea și completarea O.P.A.N.A.F. nr. 114/2019 pentru aprobarea Procedurii de înregistrare a contractelor de locațiune, precum și a modelului și conținutului formularului "Cerere de înregistrare a contractelor de locațiune";
- Înregistrarea în Spațiul Privat Virtual a persoanelor fizice;
- Opțiunea persoanelor fizice pentru plata contribuției de asigurări sociale și de asigurări sociale de sănătate;
- Tratatamentul fiscal și completarea Declarației unice privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale datorate de persoanele fizice care obțin venituri din activități independente, drepturi de proprietate intelectuală, activități sportive și din cedarea folosinței bunurilor;
- Cheltuieli cu deductibilitate limitată la calculul impozitului pe profit;
- Tratatamentul fiscal privind veniturile realizate din arendarea bunurilor agricole din patrimoniul personal;
- Completarea declarației unice pentru veniturile obținute din cedarea folosinței bunurilor (contracte de închiriere în lei și în valută) precum și pentru veniturile obținute din investiții;
- Redirecționarea unei sume reprezentând până la 3,5% din impozitul pe venit/câștigul net anual impozabil pentru susținerea entităților nonprofit și a unităților de cult, precum și pentru acordarea de burse private;
- Declararea veniturilor din străinătate în Declarația Unică;
- Obligații declarative ale persoanelor fizice care obțin venituri din meditații acordate în particular;
- Tratatamentul fiscal aplicabil dividendelor;
- Tratatamentul fiscal aplicabil veniturilor obținute din prestarea unor activități de înfrumusețare;

- Înregistrarea fiscală a contribuabililor persoane fizice. Modificări ulterioare înregistrării fiscale. Reduceri ale impozitului pe profit anual/impozitului pe veniturile microîntreprinderilor prevăzute de OUG 153/2020;
- Închirierea în scop turistic a camerelor situate în locuințe proprietate personală - tratament fiscal;
- Regimul special al autoturismelor second hand;
- Modificări la cotele reduse de TVA, valabile pentru anul 2023.

Având în vedere că în categoria problematicilor fiscale frecvente au intrat și cele privind utilizarea sistemului electronic RO e-Transport, a fost actualizat materialul informativ *Întrebări și răspunsuri RO e-Transport*.

Acest material informativ, precum și alte ghiduri, broșuri și materiale informative elaborate de instituția noastră, cu privire la aplicarea legislației fiscale și procedural fiscale, pot fi consultate pe portalul ANAF, www.anaf.ro, în secțiunea *Asistență contribuabili/Servicii oferite contribuabililor*.

Direcția Generală de Asistență
pentru Contribuabili