

## Raportarea și schimbul de informații fiscale în Deceniul digital al Europei<sup>1</sup>

## Tax Reporting and Information Exchange during Europe's Digital Decade<sup>2</sup>

Ioana-Theodora STOIAN<sup>3</sup>

---

**Rezumat:** Raportarea și schimbul de informații reprezintă premisele unui control fiscal eficient. Celeritatea operațiunilor realizabile cu ajutorul noilor mijloace tehnologice trebuie să fie dublată de o legislație accesibilă contribuabilului, concisă și predictibilă. Contribuția factorului uman la eficientizarea schimburilor de informații în combaterea fraudei fiscale complexe este esențială, prin raportare la transformările determinate de tehnologizarea accelerată. Simplificarea și adaptarea legislației subliniază rolul decisiv al tehnologiilor informaționale, de care depinde viitorul unei administrații fiscale perfecționate și performante. În acest sens, caracteristicile sistemelor centrale electronice de monitorizare implementate și modalitățile de fructificare a schimburilor de informații în scopul combaterii fraudelor fiscale, în special a fraudei la Taxa pe valoarea adăugată, pentru îmbunătățirea instrumentelor antifraudă, surprind o perspectivă nouă asupra controlului multilateral la scară europeană.

**Cuvinte-cheie:** control multilateral, administrație fiscală națională, schimb de informații, intenție frauduloasă.

**Abstract:** The Digital Decade is the beginning of a new era of legal challenges. It is the perfect time to develop existing means to meet new demands and to improve the efficiency of national administrations. Legislation has to be predictable and accessible to citizens so that every duty is clear and specific enough. Fiscalists have to deal with consistent changes due to digitalisation in order to provide national administration with efficient ways to fight complex frauds and VAT fraud. Information has the main role, but the human factor is equally important to properly apply systemic principles and to make the correspondence between practical difficulties and the improved remedies by a better informational exchange. The fiscal multilateral control has to comply with changes as the entrepreneurial

---

<sup>1</sup> Această lucrare a fost susținută prin Grantul de cercetare Regele Carol I, finanțat de Ministerul Cercetării și Inovării din România, contract nr. 15/2024.

<sup>2</sup> This work was supported by a King Carol I research fellowship granted by the Romanian Ministry of Research, Innovation and Digitalisation, contract number 15/2024.

<sup>3</sup> Studentă în anul al IV-lea (studii de licență) la Facultatea de Drept a Universității „Alexandru Ioan Cuza” din Iași, theodora.stoian@yahoo.com.

world evolves exponentially and the electronic systems for supervising transactions should be helpful this way. To fight VAT fraud, the administration needs to properly manage the high amount of information to find better solutions, but not to complicate even more the procedures and the legislation. We aim to capture several ways to improve multilateral fiscal control by emphasizing the role of informational exchanges, the characteristic advantages of electronic monitoring systems and asset diversification during the European Digital Decade and forward.

**Keywords:** multilateral control, fiscal administration efficiency, tax information, complex fraud, fraudulent intent.

## 1. Utilitatea și actualitatea dezvoltării temei

Dimensiunea și complexitatea sistemului economic contemporan ridică probleme de recalibrare a necesităților și dinamizare a mecanismelor de combatere a faptelor ilicite. În perspectiva unor evoluții curente, sistemul fiscal, caracterizat de un raport subsidiar față de mecanismele economice, se află în prezența unor provocări noi, fiind dezavantajat de factori care au condus, în timp, la blocaje.

Cauzele randamentului scăzut în combaterea ilicitului de către administrația fiscală sunt intrinseci și exterioare, contrapunctate de legislația rigidă, supra-teoretizată și lipsită de eficiență practică<sup>4</sup>.

O reconfigurare (mai ales pe palier investigativ) ar fi oportună, putând fi „transplantată” din cadre normative și practici administrative mai performante în combaterea evaziunii fiscale și îndeplinirea procedurilor de recuperare a prejudiciilor. Totuși, nu ar fi benefică întoarcerea la „soluții” vechi care nu și-au dovedit indubitabil eficiența. Obiectivele principale ale sistemului fiscal actual se subsumează unor tendințe contemporane, cum sunt digitalizarea la toate nivelurile și creșterea adaptabilității. Desigur, o tranziție forțată și abruptă nu poate conduce la reechilibrare și eficientizare, astfel încât monitorizarea la fiecare pas atât a implementării instrumentelor noi, cât și a randamentului în sine al personalului confruntat cu schimbarea, sunt vitale.

Perfecționarea s-ar putea realiza prin apropierea de ideea de prevenție, prin reglementarea unor instrumente direcționate pe intervenția în stadiile incipiente ale proceselor de acumulare și schimb de informații în legătură cu un anumit contribuabil. Interpretarea informațiilor obținute la acest nivel nu are relevanță absolută în demersul de extragere a unor concluzii, însă corelațiile rezultate ar putea deveni puncte-cheie pentru valorificarea unor direcții noi de analiză. Colectarea de informații și comunicarea în timp real se pot realiza prin organizarea automată prin instrumente de tip LLP<sup>5</sup> și uniformitatea tratamentului datelor, astfel

---

<sup>4</sup> Costea Ioana Maria, Ilucă Despina-Martha, Galan Maria-Eliza. „Tax Control Between Legality and Motivation: A Case Study on Romanian Legislation” *Laws* 14.3 (2025): 34.

<sup>5</sup> Societăți cu răspundere limitată transparente din punct de vedere fiscal, răspunderea asociaților fiind limitată, inclusiv cu privire la acoperirea creanțelor fiscale, la valoarea aportului propriu.

încât interacțiunea cu interfețele de lucru să nu genereze rezultate diferite în funcție de persoanele care analizează și interpretează conținutul acestora.

Ar fi de dorit perfecționarea legislației fiscale prin reconsiderarea unor aspecte de psihologia contribuabilului, cu observarea concluziilor diverselor forme de controale și investigații<sup>6</sup>. Deși nu este o abordare nouă, ea are încă un potențial important de fructificat, deoarece contribuabilul oferă administrației resursa informațională cea mai consistentă, prin furnizarea unei rezultante a comportamentului fiscal raportată la o anumită perioadă de timp – prin mecanisme declarative, prin depunerea situațiilor financiare.

Atitudinea față de norme și feedback-ul la formalitățile de îndeplinit și procedurile de verificare sunt aspecte de luat în considerare. Îndeplinirea obligației de furnizare a informațiilor poate fi privită ca o formulă de feedback. Totodată, baza informațională este relevantă în realizarea formelor de control extinse, cum ar fi controlul multilateral, determinând succesul sau insuccesul în investigarea macro-lanțurilor de fraudă la TVA, dificil de investigat din cauza expansiunii teritoriale și „volatilității” verigilor interconectate.

## **2. Necesitatea de *upgrade* în relația administrație fiscală – contribuabili**

Pentru administrațiile statelor, inclusiv europene, ultimele decenii au adus provocări legate de prelucrările informaționale în domeniul dreptului privat și public. Una dintre problemele de substanță pe care administrațiile publice le întâmpină este corelarea în materie fiscală a sistemului de administrare a creanțelor fiscale și elementele noi, aportate de economia digitală.

Evoluția relației dintre autoritățile fiscale și contribuabili<sup>7</sup> devine iminentă; trinomul normă fiscală - administrație fiscală - contribuabili înregistrează în mod tradițional spații de ineficiență, printre cauzele identificate numărându-se imprecizia textelor de lege, presiunea fiscală augmentată ori atitudinea contribuabilului preocupat să-și atragă în câmpul afacerii cât mai multe dintre beneficiile accesibile, inclusiv prin diminuarea sarcinii fiscale<sup>8</sup>.

Aspectele sociologice și cele privitoare la psihologia contribuabilului sunt importante, deoarece ajustarea infrastructurii de administrare a creanțelor fiscale implică două dimensiuni: înțelegerea de către contribuabil a drepturilor și obligațiilor sale și evaluarea adaptată a poziției sale de către administrația fiscală, aspectele de natură psiho-socială fiind în măsură să contribuie la consolidarea

---

<sup>6</sup> Anjarwi, Astri Warih, et. al. „Determinants of Tax Evasion in the Perspective of Enforcement, Psychology, Trust and Services” *Deviant Behavior* 45.12 (2024): 1787-1819. Vihanto, Martti. „Tax Evasion and the psychology of the social contract” *The Journal of Socio-Economics* 32.2 (2003): 111-125.

<sup>7</sup> S. Doroga, „Drepturile contribuabililor. Mecanisme de protecție europene și internaționale”, Editura C.H. Beck, București, 2019, p. 7.

<sup>8</sup> E. Deliman, F.G. Bene, „Frauda fiscală privind TVA din operațiunile intracomunitare”, ediția a II-a, Editura C.H. Beck, București, 2023, p. 21.

sistemică. Legislația fiind, deja, destul de complexă, un punct forte ar fi tranșarea *in nuce* (de la nivelul textelor de lege) a principalelor chestiuni pe care doctrina și practica în domeniul evaziunii fiscale cu elemente comunitare le consideră ezitant formulate.

Dezvoltarea instrumentelor de nivel administrativ se poate face doar prin integrarea garanțiilor confirmate normativ, inclusiv la nivel constituțional: prin legalitate, echitate și acceptare, prin texte normative și practici administrative previzibile. Desigur, relația administrație fiscală – contribuabil nu depinde exclusiv de normele fiscale, fiind implicați factori extrajudiciari<sup>9</sup> care au, de multe ori, puterea de a înclina balanța. În această categorie pot fi incluse: accelerarea digitalizării, procesarea automată, comunicarea în timp real, implicarea instrumentelor de tip AI în activitățile generatoare de venituri impozabile. Politica fiscală statală se adaptează prin includerea acestor elemente determinate de progresul tehnologic și prin schimbările la nivelul politicilor de gestiune a întreprinderii. Creativitatea antreprenorială se răsfrânge asupra gestiunii afacerilor, fiind dezvoltate modalități noi prin care golurile legislației fiscale sunt „speculate” pentru evitarea impunerii, transformările fiind de lungă durată și greu sesizabile.

Analiza teoretică a fenomenului de evaziune fiscală în accepțiunea clasică dobândește un fundament volatil, opiniile autorilor fiind divergente în privința elementului „legalitate”<sup>10</sup> și nu numai. Simplificarea schimburilor și procesărilor de informații are implicații în toate etapele de analiză și implementare a administrării creanțelor fiscale, nu doar în creionarea tiparelor de comportamente ilicite recognoscibile. Identificarea lanțurilor frauduloase cu ajutorul informațiilor colectate conduce la recunoașterea unor moduri de operare repetitive, care pot oferi direcții practice de analiză, cu respectarea drepturilor contribuabililor și a principiilor considerate fundamentale în activitatea de investigare.

### **3. Monitorizarea comportamentului fiscal cu ajutorul informațiilor colectate. Dificultățile privitoare la analiza elementului intențional**

Scopul schimbului de informații este corectarea eventualelor inconsecvențe, indiferent dacă sunt intenționale sau culpoase. Pentru a fi posibilă o combatere a comportamentelor ilicite, este necesară proiectarea unui cadru administrativ-judiciar care implică în mod necesar procedee de administrare de probe. Dovedirea întrunirii elementelor constitutive ale unui fapt ilicit este delicată, mai ales la nivelul stabilirii elementului intențional. Dificultățile probatorii sunt consistente, pentru că unele dintre criteriile pentru delimitarea sferelor (impropriei) de evaziune „acceptabilă” și „inacceptabilă”<sup>11</sup> au în vedere un proces complex, cu etape succesive. În acest sens, unul dintre criteriile propuse vizează motivația contribuabilului – cu delimitare între existența unei motivații economice, comerciale

---

<sup>9</sup> *Idem*, p. 24, pp. 49-52.

<sup>10</sup> *Idem*, p. 27.

<sup>11</sup> *Ibidem*.

(reale) și existența doar a unei motivații fiscale – abuz de drept<sup>12</sup>, pe caz concret mai dificil de dovedit în unele cazuri decât simpla intenție. Cu privire la definirea ilicitului fiscal într-o accepțiune largă, s-a evitat instituirea unei demarcații nete între actul „normal” și „anormal”<sup>13</sup> de gestiune ori „tendința” și „scopul” însuși al legii de a permite impozitarea, câmpul de desfășurare al fraudei fiind dificil de delimitat din punct de vedere teoretic și practic.

În domeniul fraudei la TVA, dimensiunea informațională devine complexă și dificil de corelat, aspect determinat de volumul mare de tranzacții, plata fracționată a taxei, teritorialitatea TVA și tranzacțiile intracomunitare. Rezumarea la aspecte repetitive sprijină recunoașterea schemelor frauduloase, cu observarea elementelor de natură a confirma sau a infirma suspiciunile organelor fiscale. Unghiul de abordare se diversifică în raport de elementul de tipicitate ales, care orientează atenția către un anumit spectru de informații: cu cine se tranzacționează, cât de des, la ce prețuri etc. Circumscrierea și sistematizarea datelor reprezintă punctul de pornire al unui control multilateral eficient. Prin asimilare cu scopul declarat al acestuia, prelucrarea resurselor informaționale tinde la instituirea unor instrumente europene adaptate care să apropie legislațiile statelor membre<sup>14</sup>, descoperind soluții îmbunătățite pentru combaterea fraudei la TVA.

Informațiile colectate de administrațiile fiscale naționale și de auditorii mandatați din cadrul grupurilor de lucru cumulează elemente din sistemele de referință (VIEES, SEED), date furnizate de terți, de instituții sau din alte surse<sup>15</sup>, în scopul creionării unui profil cât mai fidel al contribuabilului și al comportamentului său antreprenorial. Sunt avute în vedere punctele de legătură cu alte state membre sau țări terțe<sup>16</sup>, de cele mai multe ori mandatarii însărcinați cu efectuarea controlului multilateral confruntându-se cu dificultăți în gestionarea afluxului informațional care decantează o schemă complicată, cu suprapuneri și inexactități.

Trasabilitatea tranzacțiilor și lacunele observate duc la identificarea unui parcurs fragmentat al ilicitului; lanțul factual și causal rezultă din ansamblul elementelor de fapt și a datelor în cazul fraudelor complexe. Elementele alese pentru analiză vor putea reliefa unele puncte de legătură definitorii pentru anumite conduite, orientate către scop, indiferent de suprapunerea sau nu cu un rezultat (determinat sau determinabil). Porțiuni de tipicitate ale „șablonului” ar putea fi, generalmente, diminuarea obligațiilor fiscale *extra legem* sau situarea conduitei însăși în afara legii, prin ascunderea materiei impozabile, deducerea frauduloasă<sup>17</sup> etc.

Dificultățile de analiză rezidă și în scindarea palierelor micro și macro, fiind dificil de corelat informațiile la nivelul controlului multilateral. Frauda complexă este fragmentată, implicând o rețea de furnizori și de intermediari; rezultatul

---

<sup>12</sup> Costea, Ioana Maria, „Delimitări între ilicitul fiscal și penal. *Analele Științifice ale Universității Alexandru Ioan Cuza din Iași, seria Științe Juridice* 43.1 (2017): 229-258.

<sup>13</sup> *Idem*, pp. 37-38.

<sup>14</sup> *Idem*, p. 129.

<sup>15</sup> *Idem*, p. 136.

<sup>16</sup> *Idem*, pp. 125-137.

<sup>17</sup> *Idem*, p. 32.

economic cuantificabil produs printr-un singur act „anormal”<sup>18</sup> nu iese din tipare, situându-se în parametri „normali”<sup>19</sup>, deci nu rezultatul în sine al unui singur element ar fi barometrul elementului intenție în schemele complexe. În mod evident, profitul fiscal la nivelul unei singure tranzacții (a cărui legătură cu elementul motivație nu poate fi înlăturată) este o consecință cuantificabilă economic care poate trezi unele suspiciuni. Totuși, schemele frauduloase complexe cuprind turnuri și „actori” cu diferite roluri, cu amprente indescifrabile volițional, într-o asociere de conduite, fiind necesară o analiză a întregului lanț de tranzacții. Din aceasta se poate desprinde o concluzie cu privire la elementul intențional. Frauda complexă este deosebit de periculoasă din acest motiv, ea asociind o pluralitate de acte licite sau ilicite, implementate de actori cu roluri diferite, dintre care unii nu știu sau nu puteau să știe că participă la o fraudă. Analiza *a posteriori* a lanțului de tranzacții pentru identificarea poziției subiective a fiecărui actor se sincronizează cu repercusiunile sistemice care tind la degradarea stivei concurențiale, fraudă la TVA asemănându-se, din acest punct de vedere, cu fraudele comise de contribuabilii „mici”<sup>20</sup>.

Scalarea în funcție de intensitate, dimensiune ori frecvență în cazul „elementelor” probate ar putea diminua (într-o măsură mică, dar efectivă) dificultatea probatorie. Severitatea sancțiunii trebuie să fie proporțională, cea mai importantă fiind refractarea intenției în consecințele produse prin antrenarea de mecanisme care au contribuit la desfășurarea macro-schemei frauduloase. Este de dorit ca orice act să fie sancționabil, din stadii incipiente, dacă acesta poate fi corelat, prin administrarea de probe, intenției de fraudă, indiferent de locul în schema frauduloasă. Sancționabilitatea actelor prealabile obținerii rezultatului fiscal – și anume diminuarea sarcinii fiscale ori rambursarea frauduloasă, este benefică pentru detectarea în stadii incipiente. Starea latentă nu împiedică descoperirea tuturor „pașilor utili” care, alăturați unei matrice comportamentale, ar forma un ansamblu suficient de coerent pentru a confirma sau infirma existența fraudei dincolo de orice îndoială rezonabilă.

Soluții normative și jurisprudențiale au fost dezvoltate și implementate cu relativ succes; putem da exemplul „interesului comercial rezonabil”<sup>21</sup>, întâlnit în țările anglo-saxone. Mecanismul vericator are în vedere supunerea aranjamentului juridic de gestiune opiniei unui judecător, care se va pronunța cu privire la existența intenției frauduloase și opțiunile contribuabilului (cristalizate volitiv prin obiectivele urmărite). În acest sens, ar putea fi dejucate „mai devreme” unele mecanisme generatoare de fraude complexe, care trezesc suspiciuni și pot fi supuse verificării.

---

<sup>18</sup> *Idem*, p. 37

<sup>19</sup> *Ibidem*.

<sup>20</sup> *Idem*, pp. 137-141.

<sup>21</sup> *Idem*, p. 37.

#### **4. Notitia retentione et ordinationem: înlăturarea unor dificultăți de analiză prin inserarea de noi procese tehnologice**

Multe dintre dificultățile probatorii sunt neînlăturabile la data controlului fiscal tradițional și greu înlăturabile în urma acțiunilor de monitorizare a comportamentului contribuabilului, motiv pentru care, în toate cazurile, cea mai eficientă în stadiul actual rămâne prevenția. În materie de TVA, schemele frauduloase sunt greu descifrabile și pentru specialiști din stadii incipiente, iar impactul concret dificil de cuantificat (nu atât din perspectiva prejudiciului, cât a repercusiunilor sistemice). Niciun control posterior, oricât de amănunțit și util s-ar dovedi datorită strategiilor de recuperare a prejudiciului<sup>22</sup>, nu poate genera valoare superioară beneficiilor care ar rezulta din eliminarea comportamentului ilicit fie prin încurajarea contribuabililor de a-și situa deciziile de gestiune *intra legem*, fie prin stoparea activităților ilicite în fazele pregătitoare sau incipiente.

Avantajul domeniului fiscal este că o atare viziune este realizabilă, depistarea intenției de fraudă echivalând cu „oprirea” motorului care pune în mișcare mecanismele schemelor nelegale. Normele fiscale creează spații pentru comportamente alternative, cum ar fi optimizarea *intra legem* (în sensul atribuit de unii autori conceptului de „tax planning”<sup>23</sup>). Criteriul esențial nu este superpoziția față de cadrul normativ, elemente la fel de importante fiind relația administrație fiscală-contribuabil și percepția subiectivă a acestuia asupra sistemului fiscal (mai puțin importantă doar dacă admitem că ar fi pur arbitrară în unele situații, în afara unor repere motivaționale).

Implicarea inteligenței artificiale în investigarea tranzacțiilor și identificarea infracțiunilor este iminentă. Deoarece inteligența artificială „învață” analizând comportamente pe baza unui input continuu, puterea de calcul depășind posibilitățile imaginabilului, este de așteptat să poată fi identificate scheme complicate în modalități simple și mai puțin costisitoare.

În toate sectoarele, lucrul cu date se realizează cu respectarea valorilor pe care edificiul european se sprijină: transparență, confidențialitate și o infrastructură care oferă siguranță. Sistemele informatice ale administrațiilor publice, inclusiv fiscale, necesită o infrastructură extrem de solidă. Programele informatice utilizate în detectarea atacurilor cibernetice sunt importante pentru conservarea și asigurarea inviolabilității „urmelor” digitale utilizate în anchete.

Obiectivele pe termen lung nu sunt realizabile în absența unei administrații receptive la schimbare, motiv pentru care adoptarea unor modalități cât mai sigure și ergonomice pentru valorificarea potențialului big data nu mai este o simplă opțiune, ci o prioritate.

În economie, inteligența artificială este deja folosită în principal din rațiuni de optimizare. Interesantă este calificarea unor informații existente la nivelul

---

<sup>22</sup> M. Tebieș, „Prejudiciul rezultat din comiterea infracțiunilor economice și faptelor de natură fiscală”, Editura C.H. Beck, București, 2022, pp. 93-111.

<sup>23</sup> E. Deliman, F.G. Bene, *op. cit.*, p. 35.

Uniunii ca „date de calitate”<sup>24</sup> (în principal, non-personale), care pot fi integrate în sisteme de „baraje” informaționale pentru îmbunătățirea know-how-ului și produselor companiilor, generând noi fluxuri de date operabile și material statistic valoros. Leadership-ul în economia datelor poate conduce la concluzii importante pentru dezvoltarea legislației în domeniul fiscal. O eventuală „privatizare” a unui sector informațional prezintă însă pericolul eludării unor mecanisme de control de către autorități, un remediu fiind conexarea într-un câmp accesibil. Ne putem întreba care informații ar trebui incluse în sfera „datelor de calitate” din prisma unei forme de control fiscal care să analizeze parcursuri antreprenoriale și să releve complet, din stadiul incipient, o schemă frauduloasă. Algoritmii de inteligență artificială ar putea include mecanisme de tip *red flags* din analiza datelor privind actele de gestiune ale unui contribuabil, urmate de utilizarea altor tehnici investigative, cum ar fi controlul inopinat, controlul încrucișat etc.

Cele două nivele de analiză ar furniza informațiile necesare cu privire la gradul intențional sau alegerea de gestiune – dacă optimizarea se realizează *intra legem* (în marja de sub-impozitare lăsată de legiuitor la libera opțiune a contribuabilului, prevăzută normativ și încadrată în anumite limite<sup>25</sup>) sau *extra legem*. În organizarea și structurarea controlului multilateral<sup>26</sup>, inteligența artificială ar putea avea, de asemenea, multiple funcții, mai ales în redactarea raportului final pe baza analizelor de pattern-uri fiscale înregistrate pe tipuri de fraude. Deși s-ar putea dovedi utilă pentru efectuarea controalelor posterioare prin analiza urmelor „pașilor” frauduloși, exprimăm unele rezerve cu privire la utilizarea sa în aprecierea elementului intenție, pentru fundamentarea unei condamnări *lato sensu*. Ar putea fi, însă, de ajutor pentru detectarea intenției din stadiile incipiente ale schemei frauduloase, contribuția inspectorilor fiscali la alegerea și sistematizarea informațiilor rămânând importantă pentru a furniza „materia primă” de prelucrare „creierului artificial”. Practic, rezultatele furnizate ar fi de interes și pentru semnalarea unor piste necercetate.

## 5. Perspectivele proceselor de furnizare și schimb de informații

Colectarea și înregistrarea de către organele fiscale a informațiilor despre contribuabil pentru evidențierea comportamentului fiscal întâmpină încă o serie de dificultăți: organizarea registrelor, preluarea informațiilor și încercările de sistematizare, mai ales când segmentele de schimb de informații se derulează în timp, cu decalaje, prin raportare la schemele evazioniste.

Una dintre principalele dificultăți este identificarea timpurie precisă (preferabil de la debutul lanțului fraudulos) a unor operațiuni disimulante; acestea formează o succesiune de „găuri negre informaționale” pe care contribuabilul are

<sup>24</sup> <https://www.europarl.europa.eu/topics/ro/article/20210218STO98124/strategia-europeana-pentru-date-ce-doreste-parlamentul>, accesată la data de 1 iulie 2025.

<sup>25</sup> E. Deliman, F.G. Bene, *op. cit.*, p. 29.

<sup>26</sup> *Idem*, pp. 124-137.

interesul să le adâncească, substraturile fiind dificil de cercetat, în situația în care apar totuși suspiciuni. Exemple de astfel de practici sunt: extinderea lanțurilor frauduloase prin implicarea de companii dispersate, cu legături ascunse, întocmirea de documente care îmbracă o aparență de legalitate<sup>27</sup>, realizarea de operațiuni disimulate între societățile din angrenajul fraudulos etc.

Cel puțin în ceea ce privește investigarea fraudei la TVA, poziția administrației fiscale nu este nici pe departe „avantajată” prin raportare la contribuabil<sup>28</sup>, sarcina unei anchete de acest tip fiind deosebit de laborioasă și costisitoare. Prin asociere, contribuabilii pot forma scheme frauduloase complexe, fiind necesară completarea datelor din sistemele naționale cu informații complementare, acestea constituind împreună nucleul anchetei.

În etapa preliminară a controlului multilateral, „documentarea” este de maximă importanță pentru aprecierea pe caz concret a participării contribuabilului la inițierea sau desfășurarea schemei frauduloase. Contribuabilul este avantajat de golurile legislației fiscale, administrația având sarcina de a stabili limitele precise în cadrul cărora plătitorul își poate exercita dreptul la optimizare, dacă legea „tace”. O eventuală contestație a contribuabilului ar putea fi admisă pe motivul lipsei sau ineficienței garanțiilor acordate în derularea de către inspectori a procedurilor de verificare și control, așa cum s-a întâmplat în alte state europene<sup>29</sup>, ceea ce dovedește cât de dificilă devine adeseori sarcina organelor fiscale în lipsa unei legislații clare și previzibile. Instanța ar putea considera că a fost încălcat un drept al contribuabilului prin dispunerea unei măsuri considerate adaptate situației concrete a acestuia.

Practici precum utilizarea necorespunzătoare a tipizatelor, completarea defectuoasă, înregistrările incomplete sau multiple, distrugerea documentelor contabile ori „pierderea” facturilor pot ascunde intenția de fraudă<sup>30</sup>, depinzând de frecvență și de relevarea unor tipare. Este necesară angajarea răspunderii pentru toți participanții care au contribuit cu intenție la ascunderea faptelor prin „fabricarea” de documente sau chiar în situații mai specifice (de exemplu, în situația aplicării intenționate a unui tratament nelegal în legătură cu deductibilitatea TVA la nivelul contribuabilului<sup>31</sup>, dacă au cunoscut sau ar fi putut în mod rezonabil cunoaște că au contribuit prin fapta proprie la configurarea lanțului fraudulos sau că respectivul contribuabil este implicat într-o schemă de fraudă la TVA). Nu ar fi o soluție inversarea sarcinii probei dinspre administrația fiscală către clientul obligat în solidar la plata TVA alături de furnizor<sup>32</sup>, în sensul în care clientul trebuie să facă dovada că nu a cunoscut și nici nu trebuia, pe caz concret, să cunoască implicarea vânzătorului într-un lanț de fraudă la TVA, luând în considerare unele indicii (prețul mult sub media pieței etc.). Având în vedere libertatea comerțului și

---

<sup>27</sup> *Idem*, p. 44.

<sup>28</sup> S. Doroga, *op. cit.*, p. 3.

<sup>29</sup> E. Deliman, F.G. Bene, *op. cit.*, p. 150.

<sup>30</sup> *Idem*, pp. 44-46.

<sup>31</sup> *Idem*, p. 45.

<sup>32</sup> *Idem*, p. 143.

necesitatea impulsivității mediului economic prin formularea de către comerciant în mod liber a ofertei și acceptarea acesteia (tot în mod liber) de către client, nu credem că i se poate impune acestuia o obligație în sensul verificării „componentelor” prețului și intenției comerciantului, decât în situația unor disproporții despre care s-ar putea presupune că ar implica, pentru un observator diligent și imparțial, reaua-credință. Ar fi dificil pentru client să probeze că nu a cunoscut sau nu a avut cum să cunoască implicarea vânzătorului în lanțul fraudulos, din cauza necesității de a dovedi un fapt „negativ”, legat de reprezentarea psihologică a cumpărătorului. Desigur, soluția se dovedește utilă și justă în recuperarea TVA dacă respectivul client a fost implicat în lanțul de fraudă sau a sprijinit, chiar indirect, cu intenție, activitatea ilicită.

Deși dificultățile probatorii sunt pe măsură, ar trebui sancționate doar acele fapte care corespund unor situații de conivență a voințelor frauduloase, cu un impact concret în derularea schemei nelegale (indiferent de rezultatul obiectiv al fraudării bugetului consolidat sau cuantumului prejudiciului cauzat). Până la proba contrarie, unele dintre aceste fapte păstrează o doză de echivoc, neputând justifica prin ele însele incidența unui regim sancționator disproporționat. Dezideratul administrativ absolut constă în soluții de verificare în detaliu a contribuabililor „selecți”, mai ales în lanțurile sectoarelor de risc, măsură deja propusă în doctrina de specialitate<sup>33</sup>.

Monitorizarea îndeaproape a categoriilor de contribuabili se poate realiza eficient prin utilizarea unor softuri de analiză a volumelor mari de date, colectate din sisteme precum *e-factura*, prin verificarea informațiilor relevante per tip comportamental (de exemplu, în cazurile de nevire a TVA aferentă avansurilor încasate de la clienți<sup>34</sup>, obținerii de rambursări nejustificate etc.). O problemă spinoasă este înregistrarea în scopuri de TVA a societăților fantomă<sup>35</sup>, în privința acestora fiind necesară o identificare cât mai promptă și impunerea unor planuri stricte de monitorizare<sup>36</sup>. Este ineficientă organizarea de verificări disparate, deoarece acestea nu relevă indicii privitoare la „traectoria” frauduloasă în sine și la „pragurile de funcționalitate” materializate prin activitatea societăților din angrenaj, fiind necesare planuri de supraveghere în detaliu a comportamentului fiscal.

## 6. În loc de concluzii

În cadrul procedurilor de solicitare și schimb de informații între statele membre și organele teritoriale competente ar fi necesară o reordonare structurală care să corespundă exigențelor de celeritate. Rapiditatea schimburilor și generării de răspunsuri (urmate sau nu de feedback în funcție de specificul cererii și de raporturile dintre structurile teritoriale implicate) nu se rezumă la „graba” a autorităților în a furniza un răspuns. Totuși, celeritatea procedurală ar avea o contribuție majoră

---

<sup>33</sup> *Idem*, pp. 144-151.

<sup>34</sup> *Idem*, p. 46.

<sup>35</sup> *Idem*, p. 19.

<sup>36</sup> *Idem*, p. 151.

la dinamizarea aparatului administrativ, care să țină pasul cu diversitatea și rapiditatea derulării tranzacțiilor în practică.

Atât prerogativele de control fiscal, cât și componentele de schimburi și prelucrări de informații date în competența structurilor administrației fiscale fiind supuse unor termene lungi (de exemplu, 50 de zile de la primirea documentului pentru formularea unui răspuns de către CSII în baza de documente BC<sup>37</sup>, completarea în maximum 60 de zile de la primirea răspunsului la solicitările SCL a feedback-ului de către organul fiscal căruia rezultatele solicitării i-au fost adresate<sup>38</sup> etc.), întârzierile devin inevitabile.

Chiar dacă supervizarea procedurilor este într-o anumită măsură necesară pentru aducerea la îndeplinire a etapelor de schimburi de informații și generare de răspunsuri în condiții de specializare și competență, corelarea tuturor informațiilor din registre necesitând timp, totuși ritmul de soluționare a cererilor ar trebui să fie constant, indiferent de interferența palierelor procedurale comunitar – național. Pentru celeritate, recomandabilă ar fi și redactarea documentelor (solicitări, răspunsuri, feedback etc.) în legătură cu datele din sistemele de informare și monitorizare direct în limba engleză, pentru a se evita aglomerarea cu traduceri în mod repetat.

Obiectivele Deceniului digital al Europei sunt departe de a se limita la procesele de digitalizare, prelucrare a informației și analiză a bazelor de date, următorul pas fiind utilizarea resurselor tehnologice pentru îmbunătățirea performanțelor mai ales în administrație, unde sunt procesate cantități foarte mari de date. Desigur, în stadiul actual, eliminarea factorului uman nu este o soluție. Cea mai bună opțiune ar fi îmbinarea performanțelor resurselor tehnologice cu o coordonare optimă a personalului pentru „acoperirea” cât mai multor aspecte practice.

Derularea unor programe de monitorizare care determină efectuarea de înregistrări presupune procesări repetate ale informațiilor pentru observarea eventualelor discrepanțe între activitatea susținută de infrastructura logistică, tranzacțiile efectuate și declarațiile date organelor fiscale. Controlul prin corelarea datelor din registre se cere dublat de confirmări factuale mai ales în cazul segmentelor de risc, unde s-ar putea impune furnizarea de informații specifice (adaptate situației plătitorului vizat), pe lângă cele standard.

Apropierea de noile realități socio-economice și de psihologia contribuabilului activ într-o societate în plină transformare, precum și ralierea la exigențele tehnice evolutive sunt premisele creșterii randamentului activității administrației fiscale. Totodată, reconfigurarea relației administrație fiscală-contribuabil prin măsuri care să îl determine pe acesta să își îndeplinească în mod corect obligația de raportare (suplinind divergența denumită sugestiv în doctrină „asimetrie informațională”<sup>39</sup>), simplificarea normativă și procedurală și „comasarea” cu

---

<sup>37</sup> *Idem*, p. 162.

<sup>38</sup> *Idem*, p. 163.

<sup>39</sup> S. Doroga, *op. cit.*, pp. 4-10.

ajutorul unor registre unice ar putea contribui la îmbunătățirea randamentului în combaterea activităților ilicite, inclusiv a fraudei la TVA.

**Referințe**

- Anjarwi, Astri Warih, et. al. „Determinants of Tax Evasion in the Perspective of Enforcement, Psychology, Trust and Services”. *Deviant Behavior* 45.12 (2024): 1787-1819.
- Costea, I. M., *Delimitări între ilicitul fiscal și penal. Analele Științifice ale Universității Alexandru Ioan Cuza din Iași, seria Științe Juridice* 43.1 (2017).
- Costea, I. M., Ilucă, D. M., Galan, M. E. *Tax Control Between Legality and Motivation: A Case Study on Romanian Legislation. Laws* 14.3 (2025).
- Deliman, E., Bene, F.G., *Frauda fiscală privind TVA din operațiunile intracomunitare*, ed. a II-a, Editura C.H. Beck, București, 2023.
- Doroga, S., *Drepturile contribuabililor. Mecanisme de protecție europene și internaționale*, Editura C.H. Beck, București, 2019.
- Tebieș, M., *Prejudiciul rezultat din comiterea infracțiunilor economice și faptelor de natură fiscală. Aspecte teoretice și practice*, Editura Universul Juridic, București, 2022.
- Vihanto, Martti. „Tax Evasion and the psychology of the social contract”. *The Journal of Socio-Economics* 32.2 (2003).