

Inspecția fiscală

Avocat Raluca Cristina ANDREI

București

Abstract

Tax investigation is the mean through which tax authorities check how taxpayers fulfil their filling and payment obligations, determining the actual tax situation and identifying the appropriate fiscal treatment on the basis of the verifications carried and the evaluations made. Depending on the manner it is conducted and the taxpayers involved, the tax investigation can take the form of a tax inspection, unannounced check, anti-fraud control, personal tax situation check or documentation check. From these, the present article focuses on the most important aspects regarding the tax inspection.

Key terms: tax inspection, statute of limitations, tax receivables, tax inspection notice, suspension of tax inspection, provisional enforcement

Termeni-cheie: inspecție fiscală, termen de prescripție, creanțe fiscale, aviz de inspecție fiscală, suspendarea inspecției fiscale, impunere provizorie

Clasificare JEL: K34

To cite this article: Raluca Cristina Andrei, *Inspecția fiscală*, *CECCAR Business Review*, N° 9/2021, pp. 33-44, DOI: <http://dx.doi.org/10.37945/cbr.2021.09.04>

1. Aspecte generale

Potrivit art. 113 din Codul de procedură fiscală, **inspecția fiscală** este activitatea în cadrul căreia organele fiscale, pe de o parte, verifică acuratețea determinării stării de fapt fiscale care stă la baza întocmirii de către contribuabil a declarațiilor fiscale, precum respectarea de către acesta a prevederilor legislației fiscale și contabile, și, pe de altă parte, stabilesc bazele de impozitare și eventualele diferențe de obligații fiscale principale. Așadar, inspecția fiscală are în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și a raporturilor juridice care sunt relevante pentru impozitare sau verificarea modului de respectare a altor obligații prevăzute de legislația în domeniu.

De asemenea, articolul menționat indică:

- mijloacele de probă pe care le poate folosi organul fiscal în cadrul inspecției fiscale (înscrieri, cercetarea la fața locului, solicitarea de informații de la terți sau de explicații de la reprezentantul legal al contribuabilului etc.);
- măsurile ce pot fi dispuse: măsuri asigurătorii, aplicarea de sigilii asupra bunurilor contribuabilului;
- prerogativele organului de control în sensul stabilirii diferențelor, în plus sau în minus, față de obligația fiscală principală declarată de contribuabil/plătitor și al sancționării încălcărilor legislației fiscale și contabile;
- obligația organului de inspecție fiscală de a informa contribuabilul cu privire la constatările inspecției fiscale, precum și de a le discuta cu el. Aceasta este expresia, în cadrul inspecției fiscale, a dreptului contribuabilului de a fi ascultat, reglementat de art. 9 din Codul de procedură fiscală.

Totodată, art. 113 îi interzice organului fiscal să efectueze constatări tehnico-științifice sau verificări solicitate de organele de urmărire penală în vederea lămuririi unor împrejurări aflate în cercetare în cadrul acestora.

Inspekția fiscală poate viza atât persoanele fizice, cât și pe cele juridice, pe toată durata existenței acestora. Selectarea contribuabililor/plătitorilor ce urmează a fi supuși inspekției fiscale este efectuată de către organul de inspekție fiscală competent în funcție de nivelul riscului, stabilit pe baza analizei de risc, fără ca persoana supusă controlului să poată face obiecții cu privire la procedura de selectare folosită.

Exemplu

Contribuabilul X SRL își încetează existența și este radiat la data de 15.03.2020, avându-i ca succesori pe Z SRL și T SRL. La 15.10.2020, în cadrul unui control desfășurat la un alt contribuabil, ANAF obține informații cu privire la implicarea X SRL în operațiuni comerciale frauduloase, cu posibile consecințe asupra bazei de impozitare aferente impozitului pe profit declarate de X SRL și, implicit, asupra impozitului pe profit achitat de el. ANAF decide inițierea unui control la contribuabilii Z SRL și T SRL, întrucât aceștia au calitatea de succesori ai X SRL, urmând ca în sarcina lor să fie stabilit un eventual impozit suplimentar. ANAF arată, de asemenea, că arhiva lui X SRL a fost preluată de Z SRL și T SRL.

Ne propunem să stabilim dacă ANAF procedează corect inițiind controlul la succesorii X SRL.

Acțiunea de control inițiată de ANAF încalcă prevederile art. 114 și 126 alin. (2¹) din Codul de procedură fiscală (cel din urmă, introdus prin Legea nr. 295/2020 pentru modificarea și completarea Codului), fiind posibilă stabilirea unor obligații fiscale în sarcina succesorilor doar dacă inspekția fiscală a început când entitatea subiect al controlului era încă în ființă. După radierea entității respective, aceasta nu mai are capacitate de folosință, nu mai poate fi subiect de drepturi și obligații – pe cale de consecință, nu se mai poate iniția un control fiscal care să o vizeze. Faptul că arhiva X SRL a fost preluată de cei doi succesori este lipsit de relevanță.

Din punctul de vedere al întinderii, inspekția fiscală poate fi **generală**, vizând modul de îndeplinire a tuturor obligațiilor fiscale într-o perioadă determinată, sau **parțială**, urmărind îndeplinirea obligațiilor fiscale în legătură cu una sau mai multe categorii de impozite/taxe într-o perioadă determinată (de exemplu, doar taxa pe valoarea adăugată sau impozitul pe profit).

Inspekțiile fiscale parțiale pot fi extinse până la a deveni generale, caz în care sunt necesare emiterea și comunicarea unui nou aviz de inspekție fiscală.

Din punctul de vedere al metodelor de control, inspekția fiscală poate fi:

- **prin sondaj** – verificarea în mod selectiv a perioadelor impozabile, a documentelor și a operațiunilor semnificative;
- **exhaustivă** – verificarea tuturor perioadelor impozabile, a documentelor și a operațiunilor semnificative;
- **electronică** – verificarea contabilității și a surselor acesteia prelucrate în mediu electronic utilizând metode de analiză, evaluare și testare asistate de instrumente informatice specializate.

Inspekția fiscală parțială nu trebuie confundată cu cea prin sondaj: o inspekție parțială vizând, de exemplu, taxa pe valoarea adăugată poate fi făcută prin sondaj (fiind verificate doar anumite tranzacții ori perioade) sau exhaustiv (fiind verificate întreaga perioadă, precum și toate documentele și operațiunile semnificative).

Potrivit art. 117 din Codul de procedură fiscală, **inspekția fiscală se efectuează în cadrul termenului de prescripție a dreptului de a stabili creanțe fiscale.**

2. Principiile de exercitare a inspekției fiscale

Art. 118 din Codul de procedură fiscală stipulează că inspekția fiscală se exercită pe baza principiilor independenței, unicității, autonomiei, ierarhizării, teritorialității și descentralizării.

Codul nu oferă detalii cu privire la conținutul și semnificația acestor principii, însă pornind de la denumirea lor și având în vedere opiniile exprimate în doctrina în domeniu, putem afirma că:

- **principiile ierarhizării, teritorialității și descentralizării** vizează efectuarea inspecției fiscale de către organele fiscale conform organizării ierarhice interne și limitelor teritoriale în interiorul cărora au competență;
- **principiul independenței** indică faptul că inspecția fiscală nu trebuie să fie influențată de alte organe sau autorități (de exemplu, organele de urmărire penală);
- **principiul autonomiei** se referă la libertatea organelor fiscale de a-și organiza activitatea de inspecție fiscală.

Singurul care se bucură de reglementarea propriu-zisă în cadrul Codului de procedură fiscală este **principiul unicității**, potrivit căruia **inspecția fiscală se efectuează o singură dată pentru fiecare tip de creanță fiscală și pentru fiecare perioadă supusă impozitării.**

Excepțiile de la regula unicității sunt strict și limitativ prevăzute de lege și constau în reverificare, reglementată de art. 128 din Codul de procedură fiscală, și refacerea inspecției fiscale, reglementată de art. 129 din același act normativ, pe care le vom analiza mai târziu.

Exemplu

În luna ianuarie 2021, ANAF inițiază un control la contribuabilul X SRL vizând taxa pe valoarea adăugată, perioada 2019-2020. Acesta se realizează prin sondaj, ANAF selectând anumite tranzacții pe care le verifică din perspectiva modului de stabilire de către contribuabil a bazei de impozitare. Controlul se finalizează în martie 2021 cu o decizie de nemodificare a bazei de impozitare. În august 2021, contribuabilul primește un nou aviz de inspecție fiscală vizând taxa pe valoarea adăugată pentru perioada 2019-2020, ANAF motivând că selecția făcută în cadrul primei inspecții nu a inclus o serie de tranzacții care ar putea fi relevante și care se impun a fi verificate.

Ne propunem să stabilim dacă noua acțiune de control inițiată de ANAF este justificată.

Noua acțiune de control inițiată de ANAF încalcă principiul unicității, potrivit căruia inspecția fiscală se realizează o singură dată pentru o perioadă și pentru un tip de creanță. Faptul că ANAF nu a analizat în cadrul primului control fiscal toate tranzacțiile relevante pentru stabilirea bazei de impozitare a TVA nu justifică inițierea unui nou control pentru aceeași perioadă.

Reverificarea, ca excepție de la principiul unicității, trebuie să aibă la bază motive temeinice pentru care organul de control nu a avut acces la datele suplimentare care fundamentează o astfel de acțiune. În speță nefiind indicate astfel de motive, simpla neselectare în sondajul efectuat în cadrul primului control a tuturor tranzacțiilor relevante nu justifică o nouă procedură de control pentru aceeași perioadă și aceeași creanță.

3. Regulile aplicabile în timpul inspecției fiscale

Același art. 118 din Codul de procedură fiscală impune câteva **reguli privind desfășurarea inspecției fiscale.** Astfel, la inițierea procedurii, **echipa venită în control trebuie să se legitimeze prezentând legitimația de inspecție și ordinul de serviciu** semnat de conducătorul organului de inspecție fiscală. Verificarea de către contribuabil a existenței acestor documente și a corectitudinii completării lor din perspectiva corelării cu avizul de inspecție fiscală, a datei înscrise pe ele etc. este importantă întrucât lipsa sau incorectitudinea acestora atrage nulitatea actelor administrative fiscale emise în urma unei inspecții fiscale derulate.

De asemenea, **începerea inspecției fiscale trebuie consemnată în registrul unic de control** ori de câte ori există obligația ținerii acestuia. În cazul contribuabilului/plătitorului care nu ține sau nu prezintă organului

de inspecție fiscală registrul unic de control, potrivit prevederilor art. 123 din Codul de procedură fiscală, data începerii inspecției se înscrie într-un proces-verbal de constatare semnat de organul de inspecție și de contribuabil și înregistrat la registratura contribuabilului.

O altă regulă aplicabilă în cazul inspecției fiscale este aceea a **minimei afectări a activității contribuabilului**, conform căreia inspectorii fiscali trebuie să cerceteze în principal documentele fiscale și contabile deja întocmite și aflate în evidența acestuia. Totodată, echipa de inspecție trebuie să utilizeze eficient timpul alocat acestui scop.

În mod corelativ, art. 124 reglementează **obligația contribuabilului de a colabora pentru constatarea stărilor de fapt fiscale** prin furnizarea datelor și a informațiilor necesare (direct sau prin intermediul unor persoane desemnate în acest sens – contabil, avocat etc.), prezentarea la locul inspecției fiscale a documentelor solicitate etc. În mod uzual, explicațiile cerute de organul de inspecție fiscală se dau în scris și îmbracă forma notelor explicative.

Menționăm că, în funcție de context și de gravitatea faptei, refuzul contribuabilului de a furniza informațiile și documentele cerute de echipa de inspecție fiscală în termen de 15 zile de la solicitare/somație poate întruni elementele constitutive ale infracțiunii de evaziune fiscală, sancționabilă cu închisoare de la un an la șase ani, sau poate reprezenta contravenție sancționabilă în condițiile Codului de procedură fiscală.

De asemenea, potrivit dispozițiilor art. 106 din același act normativ, organul fiscal este îndreptățit să determine creanțele fiscale prin estimarea rezonabilă a bazei de impozitare în cazul în care nu poate stabili situația fiscală corectă din cauza faptului că evidențele contabile sau fiscale, declarațiile fiscale ori documentele și informațiile prezentate în cursul controlului fiscal sunt incorecte, incomplete, nu există ori nu sunt puse la dispoziția organelor care efectuează controlul.

Dacă informațiile furnizate de contribuabil sunt insuficiente, organul de inspecție fiscală se poate adresa și altor persoane pentru obținerea datelor necesare realizării inspecției.

Pe toată durata exercitării inspecției fiscale, **contribuabilul/plătitorul are dreptul de a beneficia de asistență de specialitate sau juridică.**

Pentru asigurarea faptului că informațiile puse la dispoziție echipei de inspecție fiscală sunt complete, la finalizarea inspecției contribuabilul este obligat să dea o declarație scrisă, pe proprie răspundere, din care să rezulte că (i) toate documentele și informațiile solicitate pentru inspecția fiscală au fost prezentate și (ii) toate documentele solicitate și prezentate de contribuabil au fost restituite. Această declarație se dă sub sancțiunea penală a falsului în declarații.

Inspecția fiscală se desfășoară, de regulă, în spațiile de lucru ale contribuabilului, care trebuie să asigure un spațiu adecvat, precum și logistica necesară desfășurării acesteia. Dacă nu există sau nu poate fi pus la dispoziție un spațiu de lucru adecvat pentru derularea inspecției fiscale, aceasta poate avea loc la sediul organului fiscal ori în orice alt loc stabilit de comun acord cu contribuabilul (de exemplu, la sediul profesional al contabilului sau avocatului).

Indiferent de locul unde se desfășoară aceasta, organul de inspecție fiscală are dreptul să inspecteze locurile în care se derulează activitatea sau unde se află bunurile impozabile, în prezența contribuabilului ori a unei persoane desemnate de acesta, administrând astfel proba cu cercetarea la fața locului.

Inspecția fiscală are loc, de regulă, în timpul programului de lucru al contribuabilului, însă, cu acordul scris al acestuia și cu aprobarea conducătorului organului de inspecție fiscală, se poate desfășura și în afara lui.

Exemplu

În cadrul unui control fiscal desfășurat la contribuabilul X SRL, echipa de control se lovește de refuzul acestuia de a prezenta documentele solicitate sau îi sunt puse la dispoziție documente incomplete și necorelate.

În același timp, ANAF obține informații cu privire la faptul că A.P., administratorul X SRL, este cercetat penal pentru constituirea unui grup infracțional în vederea săvârșirii de infracțiuni din sfera evaziunii fiscale. Organul de control fiscal consideră că există indicii că documentele solicitate pentru inspecția fiscală s-ar afla la domiciliul lui A.P. și îi solicită acestuia accesul.

Ne propunem să stabilim dacă solicitarea organului de control este conformă Codului de procedură fiscală.

Solicitarea organului de control încalcă regulile instituite de Codul de procedură fiscală cu privire la locul desfășurării inspecției fiscale. Nu există nicio reglementare care să-i permită echipei de control accesul la domiciliul administratorului contribuabilului controlat, indiferent de suspiciunile pe care le-ar avea referitor la posibila activitate infracțională desfășurată de acesta. În situația în care contribuabilul nu prezintă documentele solicitate, în funcție de contextul refuzului, echipa de control poate:

- sesiza organele penale cu privire la săvârșirea unei infracțiuni de evaziune fiscală;
- stabili creanțele fiscale prin estimarea rezonabilă a bazei de impozitare în cazul în care nu poate determina situația fiscală corectă.

La finalizarea inspecției fiscale, împreună cu raportul de inspecție fiscală și decizia de impunere, organul de control poate emite și un act administrativ secundar, respectiv **dispoziția de măsuri**. Formularul pentru emiterea acesteia este aprobat prin Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3.833/2015. Neîndeplinirea măsurilor dispuse prin acest document reprezintă contravenție și se sancționează în condițiile Codului de procedură fiscală.

Remarcăm aici și faptul că dispoziția de măsuri are un regim de contestare diferit de cel al deciziei de impunere, OPANAF nr. 3.833/2015 trimitând la Legea contenciosului administrativ nr. 554/2004, cu modificările și completările ulterioare, și nu la Codul de procedură fiscală. Diferența esențială constă în termenul de formulare a plângerii prealabile – 30 de zile în cazul dispoziției de măsuri și 45 de zile în cel al deciziei de impunere. Sub acest aspect, soluția aleasă de legiuitor este criticabilă și susceptibilă de a da naștere la interpretări și confuzii, întrucât dispoziția de măsuri este un act administrativ fiscal care de cele mai multe ori se emite împreună cu decizia de impunere, nefiind justificată reglementarea unui regim de contestare diferit, cu atât mai mult cu cât în cazul dispoziției de măsuri derogarea se stabilește prin ordin, act normativ cu forță inferioară Codului de procedură fiscală.

4. Etapele inspecției fiscale

4.1. Avizul de inspecție fiscală

Potrivit art. 122 din Codul de procedură fiscală, **avizul de inspecție fiscală este documentul prin care contribuabilul este înștiințat cu privire la desfășurarea acesteia și cuprinde:**

- temeiul juridic al inspecției fiscale;
- data de începere a inspecției fiscale;
- obligațiile fiscale, alte obligații prevăzute de legislația fiscală și contabilă, precum și perioadele ce urmează a fi supuse inspecției fiscale;
- posibilitatea de a solicita amânarea datei de începere a inspecției fiscale.

Avizul este un act preparator, nu unul administrativ fiscal. Acesta trebuie comunicat contribuabilului cu **30 de zile** înainte de începerea inspecției fiscale, în cazul marilor contribuabili, și cu **15 zile** înainte în al celorlalți contribuabili. Necomunicarea lui în aceste termene poate atrage nulitatea actelor administrative fiscale emise în urma controlului dacă se produce o vătămare care nu poate fi altfel înlăturată.

După primirea avizului de inspecție fiscală, contribuabilul poate solicita, o singură dată, pentru motive justificate, amânarea datei de începere a acesteia. Amânarea se aprobă sau se respinge prin decizie emisă de conducătorul activității de inspecție fiscală, care este comunicată contribuabilului. În cazul în care cererea de amânare este admisă, în decizie se menționează și data la care a fost reprogramată inspecția fiscală.

De la regula comunicării anterioare a inspecției fiscale există și o serie de excepții, enumerate expres și limitativ la art. 122 alin. (4) din Codul de procedură fiscală – respectiv situațiile în care avizul se comunică la începerea acesteia:

- atunci când se efectuează o inspecție fiscală la un contribuabil/plătitor aflat în procedura de insolvență;
- în cazul în care, ca urmare a unui control inopinat, se impune începerea imediată a inspecției fiscale;
- pentru extinderea inspecției fiscale la alte perioade sau creanțe fiscale decât cele cuprinse în avizul inițial;
- în situația refacerii inspecției fiscale ca urmare a unei decizii de soluționare a contestației;
- dacă există cereri ale contribuabilului/plătitorului pentru a căror soluționare, ca urmare a analizei de risc, este necesară efectuarea inspecției fiscale.

În situația în care avizul se comunică la începerea inspecției fiscale, contribuabilul nu mai poate solicita amânarea, ci doar suspendarea acesteia.

Exemplu

ANAF inițiază o inspecție fiscală la contribuabilul X SRL, transmițând avizul la 01.03.2021. Data de începere a inspecției menționată în aviz este 10.03.2021.

X SRL începe procedura de contestare a avizului de inspecție fiscală, arătând că acesta a fost emis cu încălcarea termenului minim de 15 zile prevăzut de lege, care este esențial întrucât o parte din documentele ce urmează a fi prezentate spre control sunt depozitate la un furnizor de servicii de arhivare extern și nu pot fi pregătite în timp util. X SRL arată că astfel îi este încălcat dreptul de a prezenta informații și documente pentru stabilirea corectă a situației de fapt fiscale, ca expresie a dreptului său la apărare.

Ne propunem să determinăm dacă este posibilă contestarea avizului de inspecție fiscală și ce căi procedurale poate folosi contribuabilul X SRL în situația prezentată.

Avizul de inspecție fiscală nu este un act administrativ fiscal și nu poate fi contestat ca atare în procedura prevăzută de Cod. Contribuabilul poate face următoarele demersuri:

- transmiterea către ANAF a unei adrese solicitând începerea inspecției fiscale cu respectarea termenului de 15 zile de la comunicarea avizului de inspecție;
- în cazul în care inspecția începe la data anunțată inițial, adică la mai puțin de 15 zile de la comunicarea avizului, și în felul acesta îi este provocată contribuabilului o vătămare ce nu poate fi altfel înlăturată, el poate contesta decizia de impunere emisă ca urmare a controlului astfel desfășurat, solicitând anularea acesteia. În situația de față este posibil ca motivarea contribuabilului că nu poate pregăti documentele necesare pentru control până la începerea inspecției fiscale să nu fie suficientă pentru a sprijini anularea deciziei de impunere, întrucât contribuabilul poate prezenta documente și informații pe întreaga durată a controlului, având astfel posibilitatea de „a recupera” timpul insuficient avut la dispoziție anterior începerii acestuia. Pentru a susține anularea deciziei de impunere, contribuabilul ar trebui să identifice anumite acțiuni care nu puteau fi făcute decât în intervalul de timp anterior începerii inspecției și pe care nu a putut să le efectueze din cauza nerespectării termenului minim legal.

4.2. Începerea inspecției fiscale

Regula generală instituită de art. 123 din Codul de procedură fiscală este aceea că **inspecția fiscală începe la data menționată în aviz**, în situația în care aceasta este ulterioară împlinirii termenului de 15/30 de zile de la comunicarea lui.

În opinia noastră, dacă data menționată în aviz este anterioară împlinirii termenului de comunicare, pentru a fi respectat dreptul contribuabilului de a se pregăti în vederea inspecției, ea ar trebui să înceapă cel mai devreme la expirarea acestui termen, sub sancțiunea nulității actelor administrative emise în urma controlului dacă se probează că astfel contribuabilului i s-a adus o vătămare ce nu poate fi altfel înlăturată.

Dacă inspecția fiscală nu poate începe în cel mult cinci zile lucrătoare de la data prevăzută în aviz, contribuabilul/plătitorul este înștiințat, în scris, asupra noii date de începere a acesteia.

Data începerii inspecției fiscale este relevantă pentru:

- calcularea termenului de prescripție a dreptului de a stabili creanțe fiscale, care se face în raport cu această dată. De asemenea, suspendarea prescripției operează pe perioada cuprinsă între data începerii inspecției fiscale și cea a emiterii deciziei de impunere ca urmare a efectuării ei;
- calcularea duratei inspecției fiscale, având în vedere faptul că depășirea termenelor reglementate de art. 126 din Codul de procedură fiscală atrage încetarea ei fără emiterea raportului de inspecție și a deciziei de impunere.

4.3. Durata inspecției fiscale

Potrivit art. 126 din Codul de procedură fiscală, durata efectuării inspecției fiscale este stabilită de organul de inspecție fiscală în funcție de obiectivele inspecției și nu poate fi mai mare de:

- **180 de zile pentru contribuabilii mari**, precum și pentru cei care au sedii secundare, indiferent de mărime;
- **90 de zile pentru contribuabilii mijlocii;**
- **45 de zile pentru ceilalți contribuabili.**

În cazul în care inspecția fiscală nu se finalizează într-o perioadă reprezentând dublul celei menționate mai sus (în care nu se includ perioadele de suspendare legală a acesteia), ea încetează, fără a se emite raport de inspecție fiscală și decizie de impunere. Subliniem faptul că dublul perioadei ar trebui calculat în raport cu durata inspecției stabilită de organul de inspecție și menționată în raportul de inspecție fiscală, și nu în raport cu termenele maxime legale.

În situația inspecției fiscale care încetează ca urmare a depășirii duratei nu operează suspendarea termenului de prescripție a dreptului de a stabili creanțe fiscale.

Organul de inspecție fiscală poate relua inspecția încetată ca urmare a depășirii termenului maxim legal o singură dată pentru aceeași perioadă și aceleași obligații fiscale, atâta vreme cât reluarea are loc în interiorul termenului de prescripție a dreptului de a stabili creanțe fiscale raportat la perioada controlată. În acest caz, pe durata noii proceduri de inspecție fiscală operează o nouă suspendare a termenului de prescripție.

În cazul în care după ce a început inspecția fiscală intervine încetarea persoanei juridice sau decesul persoanei fizice, ca subiect de drept fiscal, aceasta continuă cu succesorii săi, dacă există, creanța fiscală stabilindu-se pe numele lor. Dacă nu există succesori, inspecția fiscală încetează.

4.4. Suspendarea inspecției fiscale

Suspendarea inspecției fiscale poate fi decisă de conducătorul acesteia pentru motivele prevăzute la art. 127 din Codul de procedură fiscală și numai dacă acestea împiedică desfășurarea inspecției. În principal, motivele sunt:

- efectuarea de cercetări suplimentare pentru clarificarea situației de fapt fiscale (controale încrucișate la alți contribuabili, administrarea probei cu expertiză, finalizarea altor acțiuni de control fiscal la același contribuabil, solicitarea de informații și documente de la alte autorități sau instituții, inclusiv de la autorități fiscale din alte state etc.);

- ducerea la îndeplinire de către contribuabil a măsurilor stabilite de organul de control, inclusiv prezentarea dosarului prețurilor de transfer;

- desfășurarea în paralel a altor proceduri care pot influența derularea inspecției fiscale: emiterea unei decizii a Comisiei fiscale centrale, desfășurarea unei proceduri judiciare în legătură cu mijloacele de probă privind stabilirea bazei de impozitare ce face obiectul inspecției fiscale, soluționarea unei contestații administrative sau judiciare vizând un alt act administrativ ce poate influența rezultatele inspecției fiscale în curs.

În cazul suspendării la inițiativa organelor de control fiscal, aceasta durează până la încetarea motivelor care au generat-o, dar nu mai mult de șase luni de la data începerii ei, cu excepția situației în care suspendarea a fost dispusă pentru derularea altor proceduri judiciare vizând mijloacele de probă, în care inspecția fiscală se reia după data finalizării respectivei proceduri/rămânerii definitive a hotărârii judecătorești.

De asemenea, conducătorul inspecției fiscale poate decide suspendarea acesteia la cererea justificată a contribuabilului, pentru o durată care nu poate depăși trei luni.

În decizia de suspendare este menționată data de la care începe aceasta și ea trebuie comunicată contribuabilului, care o poate contesta potrivit dispozițiilor legale vizând contestarea actelor administrative fiscale. În termen de 10 zile de la încetarea motivului suspendării sau la împlinirea perioadei maxime de suspendare, organul de inspecție înștiințează contribuabilul cu privire la data la care inspecția va fi reluată.

Contribuabilul are dreptul de a fi informat cu privire la orice alt mijloc de probă obținut de organul fiscal ca urmare a acțiunilor ce au constituit cauze de suspendare și care are legătură cu situația sa fiscală, cu excepția cazului în care obiective de interes general justifică restrângerea accesului la probele respective, contribuabilul fiind informat în mod corespunzător despre obiectivele care se dorește a fi protejate.

Exemplu

ANAF începe o procedură de inspecție fiscală la contribuabilul X SRL, pe care o suspendă inițial pentru a aștepta emiterea unei decizii a Comisiei fiscale centrale cu privire la interpretarea unui text de lege incident în speța respectivă. Durata suspendării este de 3 luni.

După reluarea procedurii, organul de control o suspendă din nou, pentru o perioadă de 5 luni, pentru a aștepta rezultatele unor controale încrucișate la furnizorii contribuabilului și, după reluare, o mai suspendă o dată, tot pentru a primi rezultatele unor controale încrucișate, care de data aceasta se desfășoară la alți furnizori. Ultima decizie de suspendare nu conține motivări cu privire la existența unor suspiciuni de fraudă majore la contribuabilul controlat, invocând doar faptul că în Codul de procedură fiscală nu este prevăzut un număr maxim al suspendărilor care pot fi dispuse în cazul unui control fiscal.

Ne propunem să determinăm ce argumente poate folosi contribuabilul pentru a contesta ultima decizie de suspendare.

Contribuabilul poate lua în considerare următoarele argumente:

- Faptul că în Codul de procedură fiscală nu este prevăzut un număr maxim de suspendări nu înseamnă că nu există o limită pentru utilizarea de către ANAF a acestei părghii;

- ANAF nu poate dispune suspendarea în mod abuziv, întrucât astfel ar încălca principiul exercitării dreptului de apreciere în mod proporțional (art. 6 din Codul de procedură fiscală), al bunei-credințe (art. 12 din Cod) și al minimei afectări a activității contribuabilului (art. 118 din Cod);

- Câtă vreme în motivarea deciziei de suspendare ANAF nu a indicat existența unor suspiciuni de fraudă la contribuabilul controlat, care să justifice suspendarea repetată pentru finalizarea controalelor încrucișate la furnizorii acestuia, măsura suspendării pare disproporționată și nejustificată;
- Dacă rezultatele respectivelor controale încrucișate se vor dovedi esențiale, în sensul că ar schimba concluzia echipei de control cu privire la starea de fapt fiscală identificată, există posibilitatea unei reverificări, ca măsură de excepție după încheierea controlului fiscal.

4.5. Dreptul de a fi informat

Art. 130 din Codul de procedură fiscală reglementează **dreptul contribuabilului de a fi informat** sub două aspecte:

- pe parcursul derulării inspecției fiscale, acesta trebuie să fie informat despre aspectele constatate de echipa de control. Textul de lege nu detaliază modul în care trebuie realizată această informare, însă luând în considerare rolul activ al organului fiscal, precum și dreptul acestuia de a solicita informații și documente în vederea clarificării situației de fapt fiscale, ea ar trebui făcută ori de câte ori echipa de control întâlnește situații care pot avea efecte negative asupra rezultatului inspecției fiscale și care, pentru a putea fi clarificate de către contribuabil, ar trebui să îi fie aduse la cunoștință;
- la finalizarea inspecției, când acestuia i se comunică proiectul de raport de inspecție fiscală, acordându-i-se posibilitatea de a-și exprima punctul de vedere. În general, acest lucru se întâmplă în cadrul discuției finale, care trebuie să aibă loc după minimum trei zile lucrătoare de la data comunicării proiectului de raport sau minimum cinci zile lucrătoare în cazul marilor contribuabili. Pentru prezentarea opiniei sale scrise, contribuabilul are la dispoziție cinci zile lucrătoare de la data încheierii inspecției sau șapte zile lucrătoare în cazul marilor contribuabili, termenul putând fi prelungit pentru motive justificate, cu acordul conducătorului inspecției fiscale. Acordarea posibilității de a-și expune punctul de vedere reprezintă expresia dreptului contribuabilului de a fi ascultat, consacrat de art. 9 din Codul de procedură fiscală, a cărui încălcare este sancționată cu nulitatea relativă a actelor administrative fiscale astfel emise.

Data programată pentru discuția finală cu contribuabilul sau la care acesta notifică echipei de control renunțarea la acest drept este importantă pentru că este cea la care se încheie inspecția fiscală, în raport cu aceasta urmând a se stabili încadrarea în durata maximă reglementată de art. 126 din Cod.

4.6. Rezultatul inspecției fiscale

Potrivit prevederilor art. 131 din actul normativ menționat, **raportul de inspecție fiscală este documentul în care se consemnează constatările și concluziile** organului de inspecție în legătură cu toate perioadele și obligațiile fiscale înscrise în avizul de inspecție. De asemenea, în cazul în care contribuabilul și-a exercitat dreptul de a formula un punct de vedere scris, raportul trebuie să conțină și opinia organului de inspecție, motivată în fapt și în drept, cu privire la opinia acestuia. La raport se anexează actele care susțin constatările organului de control, Codul de procedură fiscală enumerând exemplificativ procesele-verbale încheiate cu ocazia controalelor încrucișate și rezultatele cercetărilor la fața locului. În fapt, atât pentru a se asigura caracterul efectiv al controlului judiciar în cazul unei contestări ulterioare de către contribuabil a deciziei de impunere emise în baza raportului de inspecție fiscală, cât și pentru a i se acorda contribuabilului posibilitatea reală de a-și construi apărarea, apreciem că la raportul de inspecție ar trebui anexate toate documentele întocmite/puse la dispoziția organului de control în cadrul inspecției: note explicative, informații obținute de la terți etc.

Raportul de inspecție fiscală nu este un act administrativ fiscal, însă în baza lui se emit ulterior actele administrative fiscale specifice controlului: decizia de impunere, cea de nemodificare a bazei de impozitare,

cea de modificare a bazei de impozitare (dacă se constată diferențe în ce privește bazele de impozitare fără a se stabili diferențe în legătură cu obligațiile fiscale principale).

O situație distinctă este cea în care în cadrul inspecției fiscale se fac constatări cu privire la săvârșirea unor fapte prevăzute de legea penală în legătură cu mijloacele de probă pentru stabilirea bazei de impozitare ce face obiectul inspecției fiscale. În acest caz, echipa de control va întocmi un proces-verbal semnat de organul de control și de contribuabil, ce îi va fi comunicat acestuia din urmă și care reprezintă un act de sesizare ce stă la baza documentației înaintate organelor de urmărire penală.

Potrivit modificărilor aduse la Codul de procedură fiscală prin Legea nr. 295/2020, în ipoteza în care organul fiscal emite un raport de inspecție fiscală atunci când se fac constatări privind săvârșirea unor fapte prevăzute de legea penală în legătură cu mijloacele de probă pentru stabilirea bazei de impozitare, atât raportul, cât și actele administrative fiscale care îi succed sunt lovite de nulitate, după cum specifică art. 49 alin. (1) lit. g).

Într-o interpretare coroborată a prevederilor art. 49 alin. (1) lit. g), art. 127 alin. (1) lit. i¹) și art. 131 din Codul de procedură fiscală, în opinia noastră, pe perioada derulării procedurilor judiciare de verificare a veridicității mijloacelor de probă pentru stabilirea bazei de impozitare inspecția fiscală ar trebui suspendată, urmând a fi reluată după finalizarea respectivelor proceduri. Pe perioada suspendării inspecției este întreruptă și curgerea termenului de prescripție a dreptului de a stabili creanțe fiscale, evitându-se astfel situația în care până la finalizarea procedurilor penale se împlinește termenul de prescripție pentru perioada controlată.

Sesizarea organelor de urmărire penală este posibilă însă și în cazurile în care echipa de control identifică indicii ale săvârșirii unor infracțiuni fără legătură cu mijloacele de probă pentru stabilirea bazei de impozitare – spre exemplu, din sfera evaziunii fiscale. În această situație, organul de control întocmește atât raportul de inspecție fiscală și actele administrative fiscale subsecvente, cât și un proces-verbal de sesizare a organelor de urmărire penală. Acesta, precum și procesul-verbal prin care se evaluează prejudiciul încheiat la solicitarea organelor de urmărire penală nu sunt acte administrative fiscale și nu pot fi contestate ca atare.

4.7. Decizia de impunere provizorie

Conform prevederilor art. 133 din Codul de procedură fiscală, **decizia de impunere provizorie** este actul administrativ fiscal emis de organul de control pe parcursul inspecției fiscale și înainte de întocmirea raportului de inspecție fiscală în situația în care a finalizat verificările pentru o anumită perioadă sau pentru un anumit impozit și a constatat diferențe în plus în sarcina contribuabilului. În acest caz, în cel mult cinci zile lucrătoare, organul fiscal informează contribuabilul/plătitorul cu privire la finalizarea unei perioade fiscale sau a unui tip de obligație fiscală verificat și, la solicitarea acestuia, poate emite o decizie de impunere provizorie pentru a-i da posibilitatea să plătească obligațiile fiscale suplimentare imediat fără a mai acumula penalitățile de întârziere și dobânzile ce ar fi fost calculate până la finalizarea inspecției fiscale și emiterea deciziei de impunere finale.

Decizia de impunere provizorie se emite fără ascultarea contribuabilului, însă acesta își poate exprima la finalul inspecției fiscale punctul de vedere cu privire la sumele stabilite prin respectiva decizie. În măsura în care, în urma argumentelor prezentate de contribuabil, echipa de control decide modificarea sumelor stabilite prin decizia de impunere provizorie, acestea trebuie preluate în decizia de impunere finală.

Decizia de impunere provizorie nu se contestă separat, ci împreună cu cea finală. Dacă este cazul, sumele stabilite prin aceasta și preluate în decizia de impunere finală se regularizează cu cele stabilite în aceasta din urmă. Decizia de impunere parțială devine titlu executoriu la data la care devine executorie și cea de impunere finală.

5. Reverificarea și refacerea inspecției fiscale

Reverificarea este reglementată de art. 128 din Codul de procedură fiscală. Aceasta se poate dispune de către conducătorul organului de inspecție fiscală, la solicitarea contribuabilului sau a organului de inspecție, cu îndeplinirea următoarelor condiții cumulative:

- după încheierea inspecției fiscale apar date suplimentare care nu îi erau cunoscute organului de inspecție fiscală sau, după caz, contribuabilului la data efectuării inspecției fiscale; și
- datele suplimentare influențează rezultatele inspecției fiscale încheiate.

Prin date suplimentare se înțelege orice fapt sau mijloc de probă de natură să modifice rezultatele inspecției anterioare de care se ia cunoștință ulterior inspecției. Acestea se pot referi la rezultatele unui control fiscal desfășurat la alt contribuabil, obținerea altor documente sau informații de la terți sau de la organele de urmărire penală etc.

Având în vedere principiul proporționalității măsurilor dispuse, precum și conservarea dreptului la securitate fiscală al contribuabilului, reverificarea trebuie privită ca o măsură excepțională, motivată de date suplimentare care i-au fost inaccesibile organului de control în mod obiectiv, și nu pe care acesta nu le-a verificat din lipsă de diligență sau pentru că, de exemplu, anumite tranzacții nu au făcut obiectul selecției în sondajul pe baza căruia s-a derulat inspecția fiscală.

Dacă nu poate corecta declarația de impunere în condițiile Codului de procedură fiscală, și contribuabilul poate solicita reverificarea.

Exemplu

După finalizarea inspecției fiscale la contribuabilul X SRL, ANAF dispune reverificarea pe baza faptului că după încheierea inspecției a solicitat și a primit de la direcția de specialitate din cadrul Ministerului de Finanțe un punct de vedere cu privire la interpretarea unei norme de drept fiscal, care s-a dovedit a fi contrar interpretării date de echipa de control în cadrul inspecției. Contribuabilul contestă decizia de reverificare.

Ne propunem să determinăm ce argumente poate folosi contribuabilul în această contestație.

Contribuabilul poate lua în considerare următoarele argumente:

- Reverificarea este o excepție, care se poate dispune doar în cazurile în care datele suplimentare ce o justifică au fost în mod obiectiv inaccesibile ANAF;
- În sensul Codului de procedură fiscală, date suplimentare înseamnă informațiile rezultate în urma unui control desfășurat la alți contribuabili și finalizat după încheierea celui analizat în speță, primite de la terți etc., și nu cele în legătură cu care ANAF putea face investigații și solicitări încă din timpul controlului;
- ANAF trebuia să solicite punctul de vedere cu privire la interpretarea normelor de drept fiscal în cadrul primului control, neputând invoca propria lipsă de diligență pentru a apela la o procedură excepțională ca cea de reverificare a inspecției fiscale.

Reverificarea se dispune prin decizie, care trebuie comunicată contribuabilului, nefiind necesară și emiterea unui aviz de inspecție fiscală. Întrucât art. 122 alin. (4) din Codul de procedură fiscală nu enumeră reverificarea printre situațiile în care avizul poate fi comunicat, cu titlu de excepție, la data începerii inspecției fiscale, din punctul nostru de vedere, decizia de reverificare trebuie comunicată cu respectarea termenelor prevăzute la art. 122 alin. (2), respectiv 30 de zile pentru marii contribuabili și 15 zile pentru ceilalți.

Decizia de reverificare poate fi contestată în mod separat, reprezentând un act administrativ fiscal.

Potrivit prevederilor art. 129 din Codul de procedură fiscală, **refacerea inspecției fiscale** se poate dispune prin decizia de soluționare a contestației administrative formulate împotriva actelor administrative fiscale întocmite ca urmare a controlului. În general, acest lucru se întâmplă în cazul în care organul de soluționare a contestației nu poate stabili cu exactitate situația de fapt destinată soluționării, decizia de refacere a inspecției urmând să indice aspectele care se impun a fi clarificate.

Conform art. 49 alin. (1) lit. e) din Codul de procedură fiscală, așa cum a fost modificat prin Legea nr. 295/2020, nerespectarea considerentelor deciziei de soluționare a contestației în cazul emiterii noului act administrativ fiscal se sancționează cu nulitatea acestuia.

Inspecția va fi efectuată de o altă echipă decât cea inițială și va viza aceeași perioadă fiscală. În cadrul inspecției refăcute nu se pot stabili alte tipuri de impozite față de cele ce au făcut obiectul primei decizii de impunere, contribuabilului neputându-i fi creată o situație mai grea ca urmare a promovării unei căi de atac.

Exemplu

Contribuabilul X SRL este supus unui control fiscal început în data de 01.03.2019 și finalizat în data de 15.11.2019, care vizează impozitul pe profit pe perioada 2014-2017. În urma acestuia, în sarcina contribuabilului este stabilit un impozit suplimentar și se emite decizia de impunere aferentă.

Contribuabilul contestă decizia de impunere. Prin decizia de soluționare a contestației administrative comunicată acestuia la 15.06.2020 contestația este admisă și se dispune refacerea inspecției fiscale întrucât organul de soluționare a contestației consideră că în speță situația fiscală nu este stabilită în mod corect și complet.

Cel de-al doilea control fiscal, desfășurat ca urmare a deciziei de refacere, are loc în perioada 01.09-01.11.2020 și se finalizează cu o decizie de impunere prin care se stabilește în sarcina contribuabilului același impozit suplimentar ca în cazul controlului inițial.

Contribuabilul contestă și această a doua decizie de impunere, arătând că pentru anul 2014 a operat prescripția dreptului de a stabili creanțe fiscale și, pe cale de consecință, acest an nu mai poate fi controlat.

Ne propunem să stabilim dacă argumentul folosit de contribuabil este corect.

Argumentul folosit de contribuabil nu este corect întrucât:

- La data de 01.03.2019, prin inițierea procedurii de control fiscal, este suspendat termenul de prescripție cu privire la verificarea impozitului pe profit aferent anului 2014, care la acea dată nu era împlinit;
- Teoretic, perioada de suspendare încetează la finalizarea inspecției fiscale;
- Ca urmare a desființării actelor administrative fiscale cu care s-a finalizat prima procedură de control, efectul suspensiv s-a extins, refacerea inspecției fiind de fapt o continuare a procedurii inițiale în scopul de a clarifica situația fiscală supusă analizei;
- Prin urmare, ori de câte ori există ipoteza refacerii inspecției fiscale, dacă prima inspecție a fost inițiată în interiorul termenului de prescripție, nu se poate discuta despre împlinirea acestuia la data refacerii inspecției.

Bibliografie

1. Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, publicată în Monitorul Oficial nr. 547/23.07.2015, cu modificările și completările ulterioare.
2. Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, publicată în Monitorul Oficial nr. 688/10.09.2015, cu modificările și completările ulterioare.