
CONTROLUL FISCAL

Sumar

I 1. Controlul fiscal

- I 1.1. Mijloace de protecție în fața controlului fiscal
- I 1.2. Prescripția dreptului de a stabili obligații fiscale
- I 1.3. Reguli generale privind controlul fiscal
- I 1.4. Inspekția fiscală
- I 1.5. Controlul fiscal inopinat
- I 1.6. Controlul antifraudă
- I 1.7. Verificarea situației fiscale personale
- I 1.8. Verificarea documentară
- I 1.9. Verificări încrucișate și eliminarea dublei impuneri

I 2. Sancțiuni

- I 2.1. Sancțiuni fiscale
- I 2.2. Sancțiuni contravenționale
- I 2.3. Cauze de înlăturare a răspunderii

I 3. Contestații

- I 3.1. Contestațiile la organul fiscal
- I 3.2. Contestațiile la instanța de contencios administrativ
- I 3.3. Procedura de contestare a sancțiunilor contravenționale

1.1. MIJLOACE DE PROTECȚIE ÎN FAȚA CONTROLULUI FISCAL

În opinia majorității, cea mai sigură soluție de protecție în fața inspectorilor fiscali este să nu îi întâlnești. O astfel de șansă este dată, printre altele, de o conduită ireproșabilă în ceea ce privește îndeplinirea obligațiilor declarative și de plată și de evitarea cererilor de restituire ori de rambursare a soldului negativ de TVA, dar nu oferă nicio garanție. Această strategie se menține și în contextul noului Cod de procedură fiscală și este dublată de un întreg arsenal de mijloace de asigurare a celor mai bune decizii în aplicarea legislației fiscale.

Dificultățile de identificare a soluțiilor corecte de aplicare a legislației în general și a celei fiscale în special sunt resimțite din plin de către contribuabili, generând nesiguranță și riscuri. Procedurile aflate acum la dispoziție nu asigură decât în mică măsură stabilitate, fiind totodată costisitoare și greoaie. Dificultățile sunt generate atât de redactarea imprecisă a actelor normative și de lipsa de corelare a acestora, dar sunt totodată menținute de imposibilitatea obținerii unei soluții din partea administrației la problemele ivite.

Fie că este vorba de respectarea unor drepturi consfințite de codul de procedură fiscală ori de utilizarea mecanismelor de acces la asistență, sau la o soluție fiscală individuală anticipată, siguranța este dată de decizia bine fundamentată și echilibrată a fiecărui contribuabil.

Noul Codul de procedura fiscală conține o serie de mijloace pe care fiecare contribuabil le poate utiliza pentru securizarea interpretării date textelor legale la care se raportează.

Certificarea declarației fiscale

Așa cum subliniam mai sus, o primă parte a strategiei de acțiune este evitarea interacțiunii cu administrația fiscală, dublând conformarea la dispozițiile legale de o serie de mijloace aflate la dispoziție. Un astfel de mijloc este reprezentat de opțiunea pentru certificarea declarației fiscale, inclusiv a declarației fiscale rectificative, anterior depunerii acestora la organul fiscal central, de către un consultant fiscal, în condițiile art. 104 din noul Cod de procedură fiscală.

mijloace de
protecție

certificarea
declarației

Efectul certificării reprezintă un criteriu de evaluare în analiza de risc efectuată de organul fiscal central în scopul selectării contribuabililor pentru inspecția fiscală. Aceasta deoarece, potrivit art. 121 alin. (1), selectarea contribuabililor ce urmează a fi supuși inspecției fiscale este efectuată de către organul de inspecție fiscală, în funcție de nivelul riscului.

Nivelul riscului se stabilește pe baza analizei de risc. Conform art. 115 alin. (2), pe baza acesteia se decide asupra efectuării unei inspecții fiscale generale sau parțiale.

Se poate desprinde astfel strategia de evitare a circumstanțelor care determină un risc crescut, cum sunt dese schimbări ale domiciliului fiscal, corecțiile semnificative și repetate ale declarațiilor fiscale și desfășurarea activității în anumite domenii cu un grad mai mare de posibilă evaziune fiscală, volatilitatea structurii asociațiilor sau acționarilor, existența unor raporturi comerciale cu entități cu risc semnificativ.

rambursare
taxă

Desigur că, potrivit art. 169 alin. (4) din noul Cod de procedură fiscală, corespunzător art. 117¹ din reglementarea anterioară, în cazul în care suma solicitată la rambursare este de până la 45.000 lei, organul fiscal rambursează taxa cu efectuarea, ulterior, a inspecției fiscale cu excepția cazului în care contribuabilul are înscrise în cazierul fiscal fapte care sunt sancționate ca infracțiuni sau organul fiscal are informații pe baza cărora constată că există riscul unei rambursări necuvenite.

Utilizarea noilor mijloace de probă reglementate de Codul de procedură fiscală

Un alt mijloc de protecție prealabilă este reprezentat de mijloacele mai noi, puse la dispoziție de prevederile noului Cod de procedură fiscală, de asigurare a certitudinii soluției fiscale adoptate. Ca urmare a modificării art. 6 din acest act normativ, care tratează ca și în forma actuală a codului exercitarea dreptului de apreciere pe care organul fiscal îl are, este introdusă o obligație suplimentară ce revine organului fiscal de a lua în considerare opinia emisă în scris de organul fiscal competent respectivului contribuabil în cadrul activității de asistență și îndrumare a contribuabililor, precum și soluția adoptată de organul fiscal în cadrul unui act administrativ fiscal sau de instanța judecătorească, printr-o hotărâre definitivă, emisă anterior, pentru situații de fapt similare la același contribuabil.

! Cu toate acestea, în situația în care organul fiscal constată că există diferențe între starea de fapt fiscală a contribuabilului și informațiile avute în vedere la emiterea unei opinii scrise sau a unui act administrativ fiscal la același contribuabil, organul fiscal are dreptul să consemneze constatările în conformitate cu situația fiscală reală și cu legislația fiscală și are obligația să menționeze în scris motivele pentru care nu ia în considerare opinia prealabilă.

opiniile
scrise
emise de
organul
fiscal

Această nouă dispoziție legală generează un mijloc suplimentar de protecție, pe lângă deja existentă soluție fiscală individuală anticipată, sporind rolul activității de asistență furnizată de administrația fiscală.

În materia dreptului la asistență au fost necesari patru ani de la adoptarea Codului de procedură fiscală pentru a fi reglementată prin ordin al președintelui ANAF procedura privind îndrumarea și asistența contribuabililor de către organele fiscale. Astfel de reglementări au mai existat și în trecut, însă de fiecare dată sfârșeau prin a nu mai fi aplicate, în condițiile în care principala măsură introdusă consta în aceea că întrebările ridicate de contribuabili se rezolvă de unitățile fiscale în evidențele cărora se află.

De la aprobarea lor urmau să dispară soluțiile ori punctele de vedere emise de către ministerul finanțelor publice ori ANAF direct, oricărui contribuabil. Acest lucru este incert deoarece și în prezent există soluții pronunțate de către aceste autorități în afara procedurii speciale. Soluția de principiu a fost menținută și în actuala reglementare, Ordinul președintelui ANAF nr. 1.338/2008, importanța dată acestui domeniu fiind minimă în condițiile în care nu a fost realizată actualizarea acestuia în conformitate cu actuala structură a ANAF.

Potrivit acestui act normativ, îndrumarea și asistența oferite contribuabililor nu includ furnizarea de informații care se încadrează în una dintre următoarele categorii mai importante:

- informații solicitate în perioada în care contribuabilul este supus inspecției fiscale și în legătură cu aceasta;
- informații în legătură cu soluționarea unor problematici care fac obiectul unor contestații formulate împotriva actelor administrative fiscale;
- informații prin care se sugerează sau se prezintă modalități de optimizare a sarcinii fiscale;
- informații care nu intră în sfera de competență a ANAF;
- informații care contravin principiului secretului fiscal.

furnizare de
informații

Un element care trebuie subliniat în cadrul procedurii de acordare a asistenței este acela că, în situația în care contribuabilii consideră că răspunsurile primite de la structurile competente inițial nu rezolvă problematica solicitată, aceștia se pot adresa structurilor superioare, anexând copia întrebării și a răspunsului primit. În același mod, dacă se apreciază că răspunsurile primite de la structurile care s-au pronunțat nu rezolvă problemele ridicate, contribuabilii se pot adresa în final ANAF. Numai după parcurgerea acestei succesiuni pot fi obținute punctele de vedere ale direcțiilor de specialitate din Ministerul Finanțelor și ANAF, opinii cu greutate în fața organelor de control.

Dintre modalitățile de îndrumare și acordare a asistenței care le cuprind și pe cele realizate direct la sediul organelor fiscale, sau acordate la telefon, cele cu adevărat utile în procesul de impunere în fața organului de control sunt:

- Îndrumarea și asistența acordate în scris, prin transmiterea cererii către structurile competente de soluționare. Cererile vor include în mod obligatoriu următoarele date de identificare: numele și prenumele sau denumirea societății, domiciliul fiscal, precum și codul de identificare fiscală, iar cererile contribuabililor vor fi semnate de către aceștia sau de reprezentanții legali ai acestora. Deosebit de important este faptul că structurile însărcinate cu formularea răspunsurilor pot solicita contribuabililor informații, explicații, precum și documentele necesare formulării de răspunsuri la solicitările acestora.
- Îndrumarea și asistența acordate prin e-mail. Structurile care coordonează activitatea de îndrumare și asistență sunt obligate să mediatizeze adresele de e-mail de la care se acordă asistența.

îndrumare
și asistență

Este important de subliniat faptul că în cazul în care structura căreia contribuabilul trebuie să i se adreseze, conform procedurii, nu are la dispoziție acest mijloc de comunicare, contribuabilul se poate adresa structurii ierarhic superioare, urmând a primi răspuns direct de la aceasta. Sub aspectul formei, contribuabilii vor formula solicitarea în mod clar și concis și vor include datele de identificare, iar în cazul în care nu sunt respectate aceste condiții vor fi înștiințați în aceeași zi despre necesitatea reformulării acestuia.

Soluția fiscală individuală anticipată și acordul de preț în avans

Desigur că, alături de procedura obținerii unor soluții prin procedura de îndrumare și asistență se situează soluția fiscală individuală anticipată reglementată de art. 52 din noul Cod de procedură fiscală, care este în mod explicit opozabilă și obligatorie față de organul fiscal.

Și în cazul acestor proceduri, opozabilitatea se menține numai dacă termenii și condițiile în care au fost emise au fost și respectate de contribuabil.

soluția
fiscală
individuală



- Criticabilă este însă soluția de creștere exponențială a tarifului de emiter, de la 1.000 euro, cât era stabilit la 31 decembrie 2015, la 5.000 euro, la cursul comunicat de BNR pentru ziua efectuării plății, pentru contribuabilii mari și 3.000 euro pentru celelalte categorii de contribuabili.

situații
fiscale
viitoare

Este ușor de înțeles că o astfel de procedură, reconfortantă pentru orice contribuabil, nu va fi accesibilă pentru orice persoană fizică ori mică societate.

Procedural, soluția fiscală individuală anticipată este actul administrativ emis de organul fiscal central în vederea soluționării unei cereri a contribuabilului/plătitorului referitoare la reglementarea unor situații fiscale de fapt viitoare și se obține prin depunerea unei cereri, însoțite de documente relevante pentru emiter, dovada plății taxei de emiter și propunerea privind conținutul soluției fiscale individuale anticipate.

Anterior depunerii cererii de emiter a unei soluții fiscale individuale anticipate, contribuabilul poate solicita în scris organului fiscal competent o discuție preliminară în vederea stabilirii existenței stării de fapt viitoare pentru emiteria soluției.

În succesiunea procedurii, organul fiscal poate solicita documente și informații suplimentare necesare soluționării cererii, clarificările urmând a fi comunicate de către contribuabil în termen de 60 de zile, iar înainte de întocmirea formei finale a soluției fiscale individuale anticipate se transmite contribuabilului proiectul soluției față de care acesta își poate exprima punctul de vedere în același termen de 60 de zile.

Prevederile art. 52 din Codul de procedură fiscală stabilesc un termen de 3 luni pentru emiteria soluției, însă cu aplicarea corespunzătoare a dispozițiilor generale în materie de termene prevăzute la art. 77 din Codul de procedură fiscală. În cadrul acestui articol sunt stabilite circumstanțele care determină prelungirea termenelor. Astfel, în situațiile în care, pentru soluționarea cererii, este necesară administrarea de probe suplimentare relevante pentru luarea deciziei, acest termen se prelungeste cu perioada cuprinsă între data solicitării probei și data obținerii acesteia, dar nu mai mult de:

termene de
emiter a
soluției

- două luni, în cazul în care sunt solicitate probe suplimentare de la contribuabilul solicitant, termen care se poate prelungi la cererea contribuabilului;
- 3 luni, în cazul în care sunt solicitate probe suplimentare de la autorități sau instituții publice ori de la terțe persoane din România;
- 6 luni, în cazul în care sunt solicitate probe suplimentare de la autorități fiscale din alte state, potrivit legii.

În situația ultimelor două cauze de suspendare, organul fiscal are obligația să înștiințeze contribuabilul cu privire la prelungirea termenului de soluționare a cererii.



- În concluzie, în cazul în care nu intervin incidente procedurale ori alte schimburi de informații, proiectul soluției fiscale individuale anticipate trebuie să se emită în termen de 3 luni de la solicitare. Contribuabilul poate să notifice organul fiscal asupra faptului că nu este de acord cu soluția întocmită de către acesta notificându-l în termen de 30 de zile de la comunicare. Notificarea lasă fără efect soluția, aceasta neproducând efecte juridice.

Acordul de preț în avans este actul administrativ emis de organul fiscal central în vederea soluționării unei cereri a contribuabilului, referitoare la stabilirea condițiilor și modalităților în care urmează să fie determinate, pe parcursul unei perioade fixe, prețurile de transfer, în cazul tranzacțiilor efectuate cu persoane afiliate, astfel cum

sunt definite în Codul fiscal. Tranzacțiile viitoare care fac obiectul acordului de preț în avans se apreciază în funcție de data depunerii cererii.

Procedura de obținere a acordului de preț în avans este similară cu cea detaliată mai sus, aplicabilă pentru obținerea soluției fiscale, cu precizarea că termenul pentru soluționarea cererii de emitere a unui acord de preț în avans este de 12 luni în cazul unui acord unilateral, respectiv de 18 luni în cazul unui acord bilateral sau multilateral, cu aplicarea corespunzătoare a art. 77 referitor la calculul termenelor.

În perioada de valabilitate, acordul de preț în avans poate fi modificat prin prelungirea valabilității, extindere sau, după caz, revizuire la solicitarea titularului acordului, prin depunerea unei cereri în acest sens.

Emiterea unui acord de preț în avans se supune unei taxe de emitere/modificare, după cum urmează:

- de 20.000 euro, la cursul comunicat de BNR în ziua efectuării plății, pentru contribuabilii mari și de 15.000 euro în cazul modificării acordului;
- de 10.000 euro, la cursul comunicat de BNR în ziua efectuării plății, pentru celelalte categorii de contribuabili/plătitori. În cazul în care valoarea consolidată a tranzacțiilor incluse în acord depășește echivalentul a 4.000.000 euro, la cursul comunicat de BNR la data de 31 decembrie a anului fiscal pentru care se depune raportul privind modul de realizare a termenilor și condițiilor acordului, sau contribuabilul/plătitorul este încadrat în categoria „mari contribuabili” în perioada de valabilitate a acordului, taxa de emitere va crește la nivelul stabilit pentru marii contribuabili.

**acordul
de preț
în avans**

Trebuie subliniat că obținerea unui acord de preț în avans, chiar dacă presupune consturi importante pentru contribuabil îl scutește pe acesta de o obligație de asemenea împovărătoare constând în întocmirea dosarului prețurilor de transfer potrivit art. 6 din OPANAF nr. 442/2016 privind cuantumul tranzacțiilor, termenele pentru întocmire, conținutul și condițiile de solicitare a dosarului prețurilor de transfer și procedura de ajustare/estimare a prețurilor de transfer.