
JURISPRUDENȚĂ FISCALĂ

Sumar

J 1. Controlul fiscal

J 1.1. Acte normative – inspecția fiscală

J 1.2. Inspecția fiscală generală

J 1.3. Cazuri practice privind inspecția fiscală

J 1. CONTROLUL FISCAL

J 1.2. INSPECȚIA FISCALĂ GENERALĂ

Inspecția fiscală se desfășoară conform unui sistem de proceduri elaborate de către A.N.A.F. printr-un ordin intern care are la bază principiile prevăzute de Codul de procedură fiscală referitoare atât la activitatea de inspecție fiscală, cât la activitatea de administrare fiscală. Această procedură are caracter general, fiind aplicată indiferent de:

procedură

- ✓ categoria de contribuabil (mic, mijlociu, mare);
- ✓ tipul activității desfășurate (producție, comerț, servicii etc.);
- ✓ tipul contribuabilului (persoană fizică sau juridică).

Procedurile respective reprezintă, în fapt, norme de lucru pentru activitatea de inspecție fiscală și nu pot fi aduse ca argument în relațiile organului fiscal cu contribuabilul pe timpul desfășurării unei inspecții fiscale sau a unui control încrucișat sau inopinat.

Inspecția fiscală se efectuează pe baza unui program întocmit de către organul fiscal în funcție de anumite criterii de selectare a contribuabililor:

- cifra de afaceri;
- natura activității desfășurate;
- nerespectarea termenelor de depunere a declarațiilor fiscale;
- nerespectarea termenelor de efectuare a plății sumelor declarate;
- soluționarea cererii de rambursare TVA cu control ulterior;
- soluționarea cererii de restituire impozite și taxe achitate în plus.

criterii de
selectare

Pentru efectuarea inspecției fiscale, echipa de inspecție fiscală parcurge următoarele **etape de lucru**:

pregătirea controlului:

În această etapă are loc analiza documentară a dosarului fiscal al contribuabilului cu scopul identificării, înainte de efectuarea inspecției fiscale, a elementelor posibile de risc în activitatea contribuabilului, cu scopul gestionării acestora pe parcursul derulării inspecției fiscale.

analiza
documentară

Analiza documentară constă în:

- ⇒ analiza dosarului fiscal;
- ⇒ analiza situațiilor financiare;
- ⇒ analiza declarațiilor fiscale depuse.

În dosarul fiscal aflat în arhiva organului fiscal generală se regăesc:

- date informative privind societatea care urmează a fi verificată;
- actele de control aferente verificărilor efectuate anterior;
- certificatele fiscale emise și scopul solicitării acestora.

analiza dosarului fiscal

Prin analizarea situațiilor financiare se obțin informații privind evoluția activității desfășurate de către contribuabil în perioada supusă verificării.

Prin analizarea declarațiilor fiscale depuse se stabilește comportamentul fiscal al contribuabilului pe perioada de verificat.

Înainte de începerea inspekției fiscale generale, echipa desemnată de către conducerea organului de inspekție fiscală prin ordin de serviciu să efectueze inspekția fiscală generală se pregătește, la sediu, prin obținerea următoarelor informații rezultate din:

- a) fișa sintetică pe plătitor emisă de către organul fiscal competent. Acest document se obține de la organul fiscal de administrare al contribuabilului verificat și cuprinde evidența declarațiilor fiscale depuse, evidența plăților efectuate și a accesoriilor aferente, în cazul plăților efectuate cu întârziere.

Ca urmare a analizei informațiilor cuprinse în fișa sintetică pe plătitor, inspektorul poate stabili următoarele aspecte relevante pentru realizarea inspekției fiscale:

- lipsa declarațiilor fiscale;
- lipsa de concordanță între obligațiile fiscale declarate și obligațiile înscrise în vectorul fiscal;
- existența declarațiilor rectificative;
- nerespectarea termenului legal de depunere a declarațiilor fiscale;
- existența obligațiilor fiscale restante sau a suprasolvirilor (plăți efectuate în plus);

- b) consultarea electronică a bazei de date A.N.A.F. cu privire la:

- declarațiile fiscale depuse/transmise (declarația cod 100, 112, 101, 300 etc.);
- declarațiile fiscale rectificative depuse/transmise;
- declarațiile informative cod 390 și cod 394;

deținere de informații

- c) consultarea electronică a site-ului contribuabilului, dacă acesta există, cu scopul identificării unor informații care prezintă interes fiscal;

- d) consultarea informațiilor din baza de date a Oficiului Registrului Comerțului și a informațiilor din autorizările emise de instituțiile competente, dacă este cazul;

- e) adresele de răspuns primite de la următoarele instituții ca urmare a solicitărilor efectuate, în scris, pe bază de adresă, semnată de către conducerea organului fiscal:

☞ Direcția Tehnologia Informației, Comunicații și Statistică Vamală din cadrul Autorității Naționale a Vămilelor. Adresa se referă la situația, în lei și în valută, a operațiunilor de import și export efectuate în perioada care urmează a fi verificată;

☞ Serviciul de schimb internațional de informații, prețuri de transfer din cadrul organului fiscal competent. Adresa se referă la situația neconcordanțelor dintre:

- sumele raportate lunar prin declarația recapitulativă cod 390 și sumele raportate de către furnizorii/prestatorii stabiliți pe teritoriul comunitar, atât pentru operațiunile cu bunuri, cât și pentru operațiunile cu servicii;
- sumele raportate lunar prin declarația informativă cod 394 și sumele raportate de către furnizorii/prestatorii stabiliți pe teritoriul României, înregistrați în scopuri de TVA.

desfășurarea efectivă a inspecției fiscale:

Inspekția fiscală se efectuează prin deplasarea echipei de inspekție fiscală la sediul social al contribuabilului. În situația în care inspekția fiscală nu se poate desfășura nici în spațiile de lucru ale contribuabilului, nici la sediul social al acestuia, contribuabilul poate pune la dispoziția organelor de inspekție fiscală un alt spațiu, caz în care se încheie, în scris, un „ACORD de stabilire a locului de desfășurare a inspecției fiscale”. Prin acest acord încheiat în două exemplare, contribuabilul își asumă responsabilitatea pentru securitatea documentelor de evidență puse la dispoziția echipei de inspekție fiscală.

**locul
desfășurării
inspecției**

Acțiunea de inspekție fiscală este înscrisă de către inspecțori în Registrul unic de control, document reglementat prin Legea nr. 252 din 10 iunie 2003. Acest registru este obligatoriu și are ca scop evidențierea fiecărui control desfășurat la contribuabil de către oricare organ de control specializat în domeniile: financiar-fiscal, sanitar, fitosanitar, urbanism, calitatea în construcții, protecția consumatorului, protecția muncii, inspekția muncii, protecția împotriva incendiilor etc.

Înainte de începerea derulării inspecției fiscale, pentru exercitarea dreptului de apreciere reglementat prin art. 6 din Codul de procedură fiscală, echipa de inspekție fiscală solicită, în scris, punerea la dispoziție a următoarelor documente, dacă acestea există:

- ✓ opinii emise în scris de către direcțiile de specialitate din cadrul A.N.A.F. sau chiar de către organul fiscal competent;
- ✓ eventualele soluții adoptate anterior de către organul fiscal, în cadrul unui act administrativ fiscal;
- ✓ orice hotărâre judecătorească definitivă pronunțată în legătură cu aplicarea prevederilor legislației fiscale cu privire la impozitele, taxele și contribuțiile supuse verificării.

**documente
prelabile**

Astfel, în exercitarea dreptului său de apreciere, organul fiscal trebuie să ia în considerare:

- ⇒ opinia emisă în scris de către organul fiscal competent al celui contribuabil în cadrul activității de asistență și îndrumare;
- ⇒ soluția adoptată de organul fiscal în cadrul unui act administrativ fiscal sau
- ⇒ soluția adoptată de instanța judecătorească, printr-o hotărâre definitivă, emisă anterior, pentru situații de fapt similare la același contribuabil/plătitor.

În situația în care, pe parcursul efectuării inspecției fiscale, constată, pe baza documentelor justificative primite, existența unei diferențe între starea de fapt fiscală a contribuabilului și informațiile care au stat la baza emiterii unei opinii scrise sau a unui act administrativ fiscal la același contribuabil, organul fiscal are:

- dreptul să consemneze constatările efectuate, în conformitate cu situația fiscală reală și cu legislația fiscală;
- obligația să menționeze în scris motivele pentru care nu ia în considerare opinia prelabilă, pusă la dispoziție de către contribuabil, la începerea inspecției fiscale.

Inspekția fiscală începe cu verificarea modului de înregistrare în evidența contabilă a diferențelor suplimentare de plată și a accesoriilor aferente stabilite Decizia de impunere emisă pentru o perioadă anterioară celei pentru care se efectuează inspekția. De asemenea, se verifică și tratamentul fiscal aplicat cheltuielilor rezultate din înregistrarea contabilă a diferențelor suplimentare de plată și a accesoriilor aferente.

inspekție
anterioară

La începerea inspekției fiscale se verifică și modul de aducere la îndeplinire a prevederilor cuprinse în Dispoziția de măsuri emisă cu ocazia inspekției fiscale anterioare. Neaducerea la îndeplinire, în termen de 30 de zile de la comunicare, a măsurilor dispuse, reprezintă contravenție și se sancționează cu amendă conform prevederilor din Codul de procedură fiscală.

Pentru derularea inspekției fiscale, se solicită, verbal, reprezentantului legal al contribuabilului, următoarele documente necesare pentru examinarea stării de fapt fiscale în mod obiectiv și în limitele stabilite de lege, în cadrul perioadei supuse verificării:

⇒ **documente contabile:**

1. Manual de politici contabile;
2. documente justificative (facturi emise și facturi primite, avize de însoțire, declarații vamale de import, declarații vamale de export);
3. note contabile, fișe de cont;
4. Registrul-jurnal;
5. Registrul-inventar;
6. bilanțe sintetice și analitice de verificare a conturilor;

⇒ **documente financiare:**

1. chitanțe;
2. dispoziție de plată/încasare;
3. Registru de casă;
4. Extras de cont bancar;
5. State de salarii;

documente
solicitate

⇒ **documente fiscale:**

1. Decizii pentru emiterea de facturi, chitanțe, avize de însoțire a mărfurilor, autofacturi;
2. Registrul de evidență fiscală (impozit pe profit);
3. Jurnale TVA (jurnalul pentru cumpărări și jurnalul pentru vânzări);
4. Registrul bunurilor de capital;
5. Registru nontransferurilor de bunuri;
6. certificate de rezidență fiscală.

⇒ **documente juridice:**

1. decizii de numire a comisiei de inventariere a patrimoniului;
2. contracte având ca obiect:
 - realizarea unor tranzacții;
 - realizarea unei achiziții de bunuri și servicii, inclusiv de utilități.

selectarea
documentelor

Selectarea documentelor și a operațiunilor semnificative este un drept al organului de inspekție fiscală. De regulă, selecția este motivată de volumul, valoarea și ponderea anumitor tranzacții în activitatea contribuabilului.

☑ constatări fiscale

Conform Codului de procedură fiscală adoptat prin Legea nr. 207 din 20 iulie 2015, care a intrat în vigoare la data de 1 ianuarie 2016, organul de inspecție fiscală este îndreptățit să aprecieze relevanța stărilor de fapt fiscale constatate cu ocazia inspecției fiscale și să adopte soluția legală, stabilind constatări bazate pe:

- documentele prezentate;
- operațiunile economice verificate;
- evidența contabilă;
- evidența fiscală.

Astfel, pornind de la informațiile contabile, reflectate în evidența fiscală, are loc o centralizare a eventualelor deficiențe constatate care generează diferențe suplimentare de plată. În cadrul unei inspecții fiscale generale, ponderea majoritară a diferențelor suplimentare de plată este deținută de taxa pe valoarea adăugată și impozitul pe profit.

centralizare
deficiențe

În perioada de derulare a inspecției fiscale, echipa de inspecție fiscală are dreptul să solicite, în scris, documentele și informațiile solicitate verbal care nu sunt puse la dispoziție în timp util. Solicitarea se efectuează conform prevederilor art. 124 alin. (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

„(2) Contribuabilul/Plătitorul are obligația să colaboreze la constatarea stărilor de fapt fiscale. Acesta este obligat să dea informații, să prezinte la locul de desfășurare a inspecției fiscale toate documentele, precum și orice alte date necesare clarificării situațiilor de fapt relevante din punct de vedere fiscal.”

De asemenea, pentru clarificarea și stabilirea unor elemente relevante din activitatea contribuabilului, ce pot influența inspecția fiscală, echipa de inspecție fiscală are dreptul să solicite explicații referitoare la operațiunile economice desfășurate în perioada supusă verificării. Informațiile se solicită pe baza documentului „Notă explicativă” al cărui formular tipizat este reglementat prin O.P.A.N.A.F. nr. 3.711 din 18 decembrie 2015. Nota explicativă și adresa de răspuns sunt documente care se anexează la Raportul de inspecție fiscală.

note
explicative

Solicitarea de informații de la terți

În situația în care se constată fie faptul că veniturile realizate nu au fost înregistrate, integral, în evidența contabilă și fiscală, fie faptul că activități producătoare de venituri s-au desfășurat fără forme legale, cu consecința diminuării obligațiilor fiscale, fie că anumite cheltuieli nu au la bază operațiuni reale, echipa de inspecție fiscală trebuie să solicite, în scris, informații de la terțe persoane sau de la anumite instituții.

Informațiile primite ca urmare a solicitărilor efectuate sunt valorificate de către echipa de inspecție fiscală dacă sunt relevante și dacă prezintă consecințe fiscale.

informații
de la terți

De asemenea, dacă în timpul efectuării unei inspecții fiscale identifică documente sau operațiuni ce se impun a fi verificate, în corelație cu cele existente la o terță persoană, echipa de inspecție fiscală are dreptul să solicite efectuarea de controale încrucișate.

Ca regulă generală, controlul încrucișat are ca obiect verificarea aspectelor solicitate punctual, rezultatul verificărilor fiind înscrise într-un Proces-verbal, ca formular tipizat, reglementat prin O.P.A.N.A.F. nr. 3.711 din 18 decembrie 2015 privind modelul și conținutul formularelor și documentelor utilizate în activitatea de inspecție fiscală.

Procesul-verbal încheiat ca urmare a controlului încrucișat se anexează la Raportul de inspecție fiscală.

decizie de impunere provizorie

Pe parcursul desfășurării inspecției fiscale, la cererea contribuabilului, organul de control poate întocmi, în scris „Decizie de impunere provizorie privind obligațiile fiscale principale” reglementat prin O.P.A.N.A.F. nr. 3.708 din 18 decembrie 2015. Acest act administrativ fiscal prin care se stabilesc obligații fiscale suplimentare se emite chiar în lipsa unui Raport de inspecție fiscală, dar numai dacă:

- s-a finalizat o perioadă fiscală;
- s-a verificat una sau mai multe obligații fiscale.

Obligațiile fiscale stabilite prin Decizia de impunere provizorie se includ în „Decizie de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice”, pentru regularizare.

încheierea Raportului de inspecție fiscală:

Raportul de inspecție fiscală reprezintă actul de control încheiat de echipa de inspecție fiscală pentru înscrierea constatărilor rezultate în urma unei inspecții fiscale parțiale sau generale, indiferent dacă se stabilesc sau nu se stabilesc diferențe de obligații fiscale suplimentare.

Acest raport se întocmește de către echipa de inspecție fiscală pe baza constatărilor efectuate, respectând modelul și conținutul reglementat prin O.P.A.N.A.F. nr. 3.710 din 18 decembrie 2015. Raportul de inspecție fiscală este structurat în 8 capitole, astfel:

raportul de inspecție fiscală

- ✓ capitolul I „Date despre inspecția fiscală”
- ✓ capitolul II „Date despre contribuabilul/plătitorul supus inspecției fiscale”
- ✓ capitolul III „Constatări fiscale”
- ✓ capitolul IV „Dosarul prețurilor de transfer”
- ✓ capitolul V „Alte constatări”
- ✓ capitolul VI „Discuția finală cu contribuabilul/plătitorul”
- ✓ capitolul VII „Sinteza constatărilor inspecției fiscale”
- ✓ capitolul VIII „Anexe”.

În cazul în care se stabilesc diferențe suplimentare de plată, în cadrul unei inspecții fiscale care se efectuează începând cu anul 2016, spre deosebire de inspecțiile fiscale efectuate până la data de 31.12.2015, echipa de inspecție fiscală nu mai calculează accesoriile aferente acestora. Totuși, la Raportul de inspecție fiscală se anexează o situație privind termenul scadent al obligațiilor fiscale principale aferente bazelor de impozitare stabilite suplimentar, care cuprinde:

- ✓ valoarea totală a obligației fiscale principale datorate pe întreaga perioadă verificată, defalcată pe fiecare perioadă impozabilă verificată;
- ✓ termenul scadent aferent fiecărei obligații fiscale principale acestora.

Aceste situații sunt utilizate de către organul fiscal de administrare care valorifică, prin înregistrarea în fișa sintetică pe plătitor, sumele înscrise în Decizia de impunere emisă de către organul de inspecție fiscală. După introducerea diferențelor suplimentare de plată în fișa sintetică pe plătitor, organul fiscal de administrare calculează, automat, accesoriile aferente, cu ajutorul unui program informatic pus la dispoziție de către A.N.A.F.

emiterea următoarelor acte administrativ fiscale, în funcție de constatările efectuate:

⇒ Decizie de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, formular reglementat prin O.P.A.N.A.F. nr. 3.709 din 18 decembrie 2015

decizie de impunere

În decizia de impunere emisă, pentru fiecare obligație fiscală suplimentară stabilită se înscrie:

☞ „**Motivul de fapt**” – se referă la:

- modul în care contribuabilul verificat a efectuat și a evidențiat o operațiune (tranzacție);
- modul de respectare a legislației fiscale și contabile pentru stabilirea bazelor de impozitare conform situațiilor de fapt aferente;
- consecințele fiscale asupra obligației fiscale verificate.

☞ „**Temeiul de drept**” – are în vedere înscrierea detaliată a încadrării faptei constatate, cu precizarea actului normativ, a articolului, a celorlalte elemente prevăzute de lege, cu prezentarea concisă a textului de lege pentru cazul constatat.

Decizia este:

- semnată de către membrii echipei de inspecție fiscală;
- avizată de către șeful de serviciu;
- aprobată de către conducătorul structurii de inspecție fiscală.

Decizia astfel emisă și semnată reprezintă titlu de creanță.

⇒ Decizia de nemodificare a bazei de impunere, formular reglementat prin O.P.A.N.A.F. nr. 3.707 din 18 decembrie 2015 pentru aprobarea modelului și conținutului formularului „Decizie privind nemodificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale”

Acest formular este un act administrativ fiscal emis de organul de inspecție fiscală pentru comunicarea rezultatelor inspecției fiscale efectuate, motiv pentru care se completează la finalizarea unei inspecții fiscale generale sau parțiale pentru obligațiile fiscale pentru care s-a constatat că baza de impozitare nu se modifică, iar creanța fiscală principală a fost corect determinată.

decizie de nemodificare a bazei de impunere

Această decizie se întocmește de către membrii echipei de inspecție fiscală, se avizează de șeful de serviciu și se aprobă de conducătorul structurii de inspecție fiscală.

comunicarea actului administrativ fiscal

Comunicarea actului administrativ fiscal trebuie inițiată în termen de cel mult 10 zile lucrătoare de la data emiterii actului.

Actul administrativ fiscal trebuie comunicat printr-una din următoarele modalități:

- ⇒ dacă actul administrativ fiscal este emis pe **suport hârtie**:
 - comunicare directă, dacă se asigură primirea sub semnătură, caz în care comunicarea se consideră efectuată la data semnării de primire;
 - comunicare prin poștă, cu scrisoare recomandată cu confirmare de primire, caz în care comunicarea se consideră efectuată la data înscrisă de poștă la remiterea „confirmării de primire”;
- ⇒ dacă actul administrativ fiscal este emis în **formă electronică**:
 - comunicare prin mijloace electronice de transmitere la distanță, dacă acel contribuabil a optat pentru această modalitate de emiterie și de comunicare;
- ⇒ dacă actul administrativ nu poate fi comunicat direct, prin poștă sau prin transmitere electronică, comunicarea se realizează prin publicitate, caz în care data comunicării se consideră data la care expiră termenul de 15 zile de la data afișării anunțului publicitar. Anunțul respectiv se menține afișat cel puțin 60 de zile de la data publicării acestuia și conține următoarele elemente:
 - ✗ numele și prenumele sau denumirea contribuabilului;
 - ✗ domiciliul fiscal al contribuabilului;
 - ✗ denumirea, numărul și data emiterii actului administrativ fiscal.
- întocmirea dosarului acțiunii de inspecție fiscală, care va fi arhivat în cadrul serviciului din care face parte echipa de inspecție fiscală.**

comunicarea
actului
administrativ

dosarul de
inspecție

Dosarul acțiunii de inspecție fiscală se întocmește de echipa de inspecție fiscală și cuprinde totalitatea documentelor și/sau formularelor întocmite sau utilizate în cadrul unei acțiuni de control, altele decât cele care se anexează la raportul de inspecție fiscală, procesul-verbal sau actul administrativ fiscal.