

**Interacțiunea dintre controlul
inopinat și inspecția fiscală.
Principiul independenței
procedurilor: garanțiile
procedurale atașate procedurilor**

**Tanți Anghel
Consultant fiscal**

INTERACȚIUNEA CONTROL INOPINAT – INSPECȚIE FISCALĂ

A) CONTROLUL FISCAL: FUNDAMENT. CARACTERISTICĂ.

- Sistemul declarativ
- Prezumția de sinceritate a declarației fiscale a contribuabilului. Sursele (indirecte) prezumției: obligația declarativă și rezerva verificării ulterioare, precum și principiul bunei credințe;
- Caz contrar: controlul tuturor declarațiilor
- Proba contrară incumbă fiscoi. Dubla calitate a fiscoi în domeniul probațiunii fiscale:
 - “judecător” : apreciază probele
 - “parte”: aducerea de probe contrare

B) CONȚINUTUL CONTROLULUI FISCAL

- Investigații (esența tuturor tipurilor de control): **cercetare** făcută **sistematic** asupra documentelor și a altor elemente materiale relevante pentru impunere, adică conform unui plan și unei metode, cu **scopul** de a descoperi ceva (definiție dex). Prerogative diferite, în funcție de tipul de control
- Corectarea impunerii în caz de erori de stabilire în declarație (numai în cazul anumitor tipuri de control)
- La acestea se adaugă garanții instituite în favoarea contribuabililor pe care fiscoi este obligat să le respecte

INTERACȚIUNEA CONTROL INOPINAT – INSPECȚIE FISCALĂ

C) TIPURI DE CONTROL FISCAL

- Inspecția fiscală: investigație (profundă, amănunțită) și corectare; garanții importante pentru contribuabili (avizarea prealabilă cu 15/30 zile, dreptul de a fi asistat de un consilier, dreptul la audiere în cele 3 forme – art. 130)
- Verificarea situației fiscale personale: investigație (aprofundată) și corectare; garanții importante pentru contribuabili (avizarea prealabilă, dreptul de a fi asistat de un consilier, dreptul la audiere în cele 3 forme, dreptul de a colabora (sau dreptul la tăcere)
- Controlul inopinat: investigație în scopul detectării de riscuri de nedeclarare - poate genera o inspecție fiscală; garanții pentru contribuabili mai reduse (avizare la începerea controlului, lipsa dreptului de a fi asistat de un consilier, dreptul la audiere: doar posibilitatea pdv-ului și lipsa dreptului la informare pe perioada controlului și a dreptului la discuția finală)
- Controlul antifraudă (control operativ și inopinat): investigație în scopul detectării de riscuri de nedeclarare; garanții pentru contribuabili mai reduse ce tind spre “0”
- Verificarea documentară: investigație și corectare (din birou, pe baza informațiilor și documentelor din dosarul fiscal), garanții pentru contribuabili mai reduse (ex. lipsa unei informări prealabile privind derularea procedurii)

INTERACȚIUNEA CONTROL INOPINAT – INSPECȚIE FISCALĂ

D) PRINCIPIUL INDEPENDENȚEI ROCEDURILOR DE CONTROL FISCAL

- Fiecare procedură are reguli specifice, chiar dacă în unele cazuri sunt și reguli comune
- Separarea procedurilor este importantă mai ales în scopul de a acorda contribuabilului garanțiile proprii fiecăreia dintre ele

E) DERULARE SUCCESIVĂ/SIMULTANĂ (context: anterior unei inspecții fiscale; aceleași operațiuni/fapte generatoare de impozite)

- Succesiv: orice variantă este posibilă
- Simultan (concomitent)
 - relevanță practică: derularea, pe de o parte, a unei VSFP asupra unui administrator/asociat unic SRL și, pe de altă parte, a unei inspecții fiscale la același SRL, cu condiția respectării regulilor specifice fiecărei proceduri; derularea unei VSFP și a unei inspecții fiscale la o pf autorizată/liber profesionist
 - Relevanță teoretică: derularea unui control inopinat și a unui control antifraudă
 - Relevanță teoretică: derularea unui control inopinat și a unei verificări documentare
 - Etc.
 - Excepție: imposibilitatea derulării concomitente a unui control inopinat și a unei inspecții fiscale – art. 134 alin. 4 CPF

INTERACȚIUNEA CONTROL INOPINAT – INSPECȚIE FISCALĂ

F) RISCUL DETURNĂRII PROCEDURII

- Sub acoperirea unui control inopinat se fac verificări aprofundate, specifice inspecției, fără acordarea garanțiilor prevăzute de lege, cum ar fi beneficiul perioadei prealabile sau dreptul de a fi asistat de un consilier
- Sub acoperirea unei VSFP la o persoană fizică se face stabilirea impozitului pe veniturile din activități independente desfășurate de aceeași persoană
- Riscul este real mai ales că aceste tipuri de control au același organ competent: organul de inspecție fiscală, respectiv de verificare a situației fiscale personale
- Garanții specifice inspecției: comunicarea prealabilă a avizului de inspecție; durata de 45/90/180; dreptul la audiere în cele 3 forme – art. 130 CPF, dreptul de a fi asistat de un consilier
- Garanții specifice controlului inopinat: comunicarea avizului la începerea controlului; durata 30 zile; dreptul la exprimarea punctului de vedere
- Garanții specifice VSFP: dreptul de a colabora/dreptul la tăcere

INTERACȚIUNEA CONTROL INOPINAT – INSPECȚIE FISCALĂ

G) INTERACȚIUNEA CONTROL INOPINAT – INSPECȚIE FISCALĂ

- Controlul inopinat poate genera o inspecție
 - Se finalizează controlul inopinat prin încheierea unui proces verbal
 - Se comunică avizul de inspecție cu respectarea perioadei prealabile de 15/30 de zile
- Controlul inopinat poate continua/se poate transforma în inspecție – art. 122 alin. 4 lit. b): *“(4) Avizul de inspecție fiscală se comunică la începerea inspecției fiscale în următoarele situații: (...)*
 - b) în cazul în care, ca urmare a unui control inopinat, se impune **începerea imediată** a inspecției fiscale;“*
- Nu se mai încheie proces verbal
- Se comunică avizul la începerea inspecției

INTERACȚIUNEA CONTROL INOPINAT – INSPECȚIE FISCALĂ

- Argumente
 - constatările controlului inopinat prefigurează o neconformitate semnificativă a declarației fiscale a cărei legalitate nu nu poate fi restabilită decât pe calea **inspecției** fiscale, care **trebuie să înceapă imediat/deîndată**
 - finalizarea controlului inopinat prin încheierea procesului verbal nu mai are nicio miză și nicio rațiune atâta timp cât controlul are acum un alt scop
 - cu alte cuvinte, în sensul prevederilor art. 122 alin. (4) lit. b), controlul inopinat nu se mai finalizează prin încheierea procesului verbal, iar constatările reținute până la data deciziei de începere a inspecției prin comunicarea avizului de inspecție fiscală vor fi preluate în RIF
 - o interpretare contrară ar însemna că oricând, după finalizarea unui control inopinat, o inspecție fiscală ar putea începe fără respectarea perioadei prealabile, lipsind de conținut prevederile alin. (1) ale art. 122 CPF;

INTERACȚIUNEA CONTROL INOPINAT – INSPECȚIE FISCALĂ

- Caz practic de aplicare eronată a regulii de la art. 122 alin. 4 lit. b)
 - Într-un caz, organul fiscal comunică concomitent procesul verbal de control inopinat și avizul de inspecție, iar inspecția continuă investigațiile începute în cursul controlului inopinat
 - mai mult, se întâmplă ca respectivele constatări, menționate în procesul verbal, să fie preluate “copy-paste” în RIF
 - consecința abuzului: lipsirea contribuabilului de
 - dreptul de a fi încunoștințat în prealabil despre efectuarea inspecției fiscale - art. 122 alin. (1)
 - dreptul de a fi asistat de un consilier
 - dreptul de a fi informat, pe perioada investigațiilor, despre constatări și consecințele lor fiscale (în cazul în speță: pe perioada inspecției fiscale nu s-au solicitat documente/informații suplimentare, iar în cursul controlului conduita organului fiscal a constat doar în exercitarea dreptului său de a solicita, prin email și fără deplasări la sediul societății, documentele pe care le-a apreciat a fi relevante din punct de vedere fiscal și de a reține constatări exclusiv pe baza acestor documente, fără a iniția un dialog/dezbateri asupra chestiunilor litigioase pe care le-a constatat) – pentru aspecte privind proba a se vedea prezentarea de anul trecut

INTERACȚIUNEA CONTROL INOPINAT – INSPECȚIE FISCALĂ

- în plus, în cazul în speță, a fost încălcat dreptul contribuabilului de a i se comunica, anterior datei stabilită pentru discuția finală, proiectul RIF și, pe cale de consecință, dreptul la discuția finală – art. 130 alin. 2 (organul fiscal a transmis proiectul RIF doar cu ocazia discuției finale);
- or, dreptul la informare pe perioada inspecției fiscale, dreptul la discuția finală, dreptul la prezentarea, în scris, punctului de vedere, fiecare reprezentând expresia dreptului de a fi ascultat, **fac parte integrantă, împreună cu acesta, din dreptul la apărare**, principiu fundamental de drept atât la nivel național (drept prevăzut în Constituția României) cât și la nivel comunitar
- în ceea ce privește consecințele nerespectării drepturilor de natura celor prevăzute la art. 130 CPF, Înalta Curte de Casație și Justiție, prin Decizia nr. 4008/2014 a statuat că nerespectarea unor drepturi precum cele din cazul în speță *„dovedesc atât vătămarea constând în imposibilitatea exercitării dreptului la apărare cu respectarea principiului efectivității, cât și imposibilitatea înlăturării acesteia altfel decât prin anularea actului administrativ-fiscal emis în aceste condiții”*

INTERACȚIUNEA CONTROL INOPINAT – INSPECȚIE FISCALĂ

➤ **Drept comparat: Franța**

- art. L. 47 LPF reglementează obligația ce revine administrației de a stabili un examen contradictoriu a situației contribuabilului, în principal printr-o dezbatere orală între verificator și reprezentantul întreprinderii verificate (similar obligației organului fiscal de a informa contribuabilul pe parcursul inspecției)
- Semnificația acestei obligații, conform doctrinei, este de asemenea similară: este vorba de a permite contribuabilului să formuleze explicații asupra punctelor pe care verificatorul le apreciază ca fiind confuze sau litigioase și de a evita ca eventuale impozite stabilite urmare controlului să nu fi fost în prealabil discutate

➤ **În ceea ce privește proba:**

- În Franța, dacă contribuabilul invocă absența unei veritabile dezbateri cu verificatorul, atunci, din faptul că verificatorul a sosit/venit la sediul contribuabilului de trei ori, judecătorul a estimat că o astfel de dezbatere pare să fi avut loc
- Ex.: Decision CE 10 aout 2005, no 269.886: *“Considérant qu'il est constant que c'est à la demande expresse des contribuables que la vérification de la comptabilité de l'entreprise a eu lieu dans les locaux du comptable en charge de cette comptabilité; qu'il résulte de l'instruction que le vérificateur s'est, en outre, rendu dans l'établissement vérifié à trois reprises; que les requérants n'apportent pas d'éléments de nature à justifier, ainsi qu'ils en ont la charge, de l'absence de débat oral et contradictoire avec le vérificateur”*).

INTERACȚIUNEA CONTROL INOPINAT – INSPECȚIE FISCALĂ

- Valorificarea constatărilor controlului inopinat
 - Inspecția poate ține cont de constatările controlului inopinat
 - valorificarea procesului verbal de control inopinat într-o procedură de inspecție fiscală, presupune respectarea tuturor garanțiilor oferite de legiuitor contribuabilului supus inspecției fiscale, respectiv:
 - comunicarea, cu respectarea perioadei prealabile prevăzută la art. 122 alin. (2), a avizului de inspecție fiscală;
 - informarea contribuabilului despre constatări și acordarea posibilității acestuia de a prezenta explicații, de a prezenta justificări;
 - prezentarea proiectului de raport de inspecția fiscală;
 - discuția finală;
 - acordarea posibilității contribuabilului de a prezenta punctul de vedere față de constatările din proiectul raportului de inspecție fiscală, etc.
 - în plus, constatările trebuie să aparțină aceluiași inspector – art. 131 CPF conform căruia în RIF sunt prezentate ”*constatările organului de inspecție fiscală*” (constatări proprii – nn). În fapt, procesul verbal de control inopinat are forță probantă și face proba verității până la proba contrară cu privire la faptele relatate în cuprinsul procesului verbal **și care au fost constatate personal de inspectorul** care a semnat acest act

INTERACȚIUNEA CONTROL INOPINAT – INSPECȚIE FISCALĂ

**MULȚUMESC PENTRU RĂBDAREA DE A
MĂ FI ASCULTAT!**