

# CONSIDERENTE PRIVIND FORMELE ȘI METODELE DE INSPECȚIE FISCALĂ

Ec. drd. Cristian MARINESCU  
Agenția Națională de Administrare Fiscală

## Rezumat

Inspecția fiscală este definită ca fiind activitatea de verificare a unui contribuabil sub aspect fiscal. Acest lucru presupune, pe de-o parte verificarea declarațiilor fiscale ale contribuabilului din punct de vedere al legalității și corectitudinii acestora, precum și respectarea de către contribuabil a prevederilor legislației fiscale și contabile, iar pe de altă parte verificarea sau stabilirea bazelor de impunere și a eventualelor diferențe privind obligațiile de plată la buget, ce atrag după sine dobânzi și penalități. Codul de procedură fiscală definește formele și procedurile de inspecție fiscală într-un mod mai puțin riguros, motiv pentru care consider necesară o redefinire a formelor de inspecție fiscală, care să cuprindă atât activitatea de stabilire corectă a bazelor de impunere și a eventualelor diferențe privind obligațiile de plată la buget, cât și cea de verificare documentară, faptică privind respectarea de către contribuabil a prevederilor legislației fiscale și contabile.

## Abstract

Tax inspection is defined as the activity to verify a taxpayer under the tax aspect. This implies, on the one hand, the taxpayer's checking tax returns in terms of their legality and fairness, and respect by the taxpayer of the provisions of tax and accounting law and, on the other hand, checking or setting the tax base and possible differences in the payment obligations to the budget, which entail interest and penalties. The Fiscal Procedure Code defines the forms and procedures of the inspection in a less stringent, so finds it necessary to redefine the forms of tax inspection, covering both the correct bases and possible differences in tax payment obligations and checking the budget documentary, factual regarding compliance by the taxpayer of the provisions of tax and accounting law.

## Cuvinte cheie:

√ inspecție fiscală, control fiscal, inspecție fiscală documentară, inspecție fiscală de impunere, control inopinat, control încrucișat

## Keywords:

√ tax inspection, fiscal control, documentary tax inspection, assessment tax inspection, unforeseen control, cross control

**Inspecția fiscală** este definită ca fiind activitatea de verificare a unui contribuabil sub aspect fiscal. Acest lucru presupune, pe de-o parte verificarea declarațiilor fiscale ale contribuabilului din punct de vedere al legalității și corectitudinii acestora, precum și respectarea de către contribuabil a prevederilor legislației fiscale și contabile, iar pe de altă parte, verificarea sau stabilirea bazelor de impunere și a eventualelor diferențe privind obligațiile de plată la buget, ce atrag după sine dobânzi și penalități.

Așa cum am precizat mai sus, spre deosebire de expresia "inspecție fiscală", expresie definită în Codul de procedură fiscală, nu există o definiție a termenului de "control fiscal". Totuși, am putea asimila înțelesul termenului "*control fiscal*" cu expresia "*inspecție fiscală*", aceasta din urmă, fiind, de fapt noua denumire a activității de control fiscal, terminologie instituită în legislația fiscală odată cu apariția Codului de procedură fiscală<sup>1</sup> în 2003.

Întrucât activitatea de inspecție fiscală (control fiscal) presupune mai multe tipuri de verificări, de la cele prin care organele fiscale realizează o activitate de documentare și faptică a activității unui contribuabil și până la controalele ce cuprind verificări ale întregii activități a unui contribuabil pe o anumită perioadă de timp sub aspectul unei sau al tuturor obligațiilor fiscale,

<sup>1</sup> Ordonanța Guvernului nr. 92/24.12.2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată (M.O. nr. 513/31.07.2007), cu modificările și completările ulterioare

este necesară clasificarea activității de inspecție fiscală în funcție de obiectul acesteia, prin definirea formelor sale.

Astfel, Codul de procedură fiscală definește **formele de inspecție fiscală** ca fiind: **inspecția fiscală generală** - ce reprezintă activitatea de verificare a tuturor obligațiilor fiscale ale unui contribuabil, pentru o perioadă de timp determinată și **inspecția fiscală parțială** - ce reprezintă activitatea de verificare a unei sau mai multor obligații fiscale, pentru o perioadă de timp determinată; iar ca **proceduri de control fiscal**, Codul de procedură fiscală definește: **controlul inopinat** - ce constă în activitatea de verificare faptică și documentară, în principal, ca urmare a unei sesizări cu privire la existența unor fapte de încălcare a legislației fiscale, fără anunțarea în prealabil a contribuabilului și **controlul încrucișat** - ce constă în verificarea documentelor și operațiunilor impozabile ale contribuabilului, în corelație cu cele deținute de alte persoane; controlul încrucișat poate fi și inopinat.

Din punctul meu de vedere "controlul inopinat" și "controlul încrucișat" reprezintă, în fapt, tot forme ale inspecției fiscale, alături de inspecția fiscală generală sau parțială și nu proceduri de inspecție fiscală. Din acest motiv consider că formele de inspecție fiscală și procedurile de control fiscal nu sunt foarte riguros definite în legislația noastră, în sensul că sunt considerate forme ale inspecției fiscale doar inspecția fiscală generală și inspecția fiscală parțială, pe când, controlul inopinat și cel încrucișat sunt denumite și definite ca "proceduri de control".

Pentru mai multă rigurozitate în definirea și clasificarea inspecției fiscale și o mai bună înțelegere a ceea ce înseamnă activitatea de inspecție fiscală, consider că aceasta poate fi clasificată în funcție de obiectul de verificare, astfel:

1. "**Inspecția fiscală de impunere**" - având ca scop verificarea unui contribuabil sub aspect fiscal în sensul că vor fi verificate sau stabilite bazele de impunere și eventualele diferențe privind obligațiile de plată la buget, inclusiv dobânzile și penalitățile de întârziere. Astfel, în funcție de obligațiile fiscale ce pot fi verificate, inspecția fiscală de impunere cuprinde:

**a. inspecția fiscală generală;**

**b. inspecția fiscală parțială.**

Ambele forme de inspecție fiscală vor fi finalizate prin emiterea unei **Decizii de impunere** (în cazul în care se stabilesc diferențe suplimentare față de cele declarate de contribuabil) sau prin emiterea unei **Decizii de nemodificare a bazei de impunere** (în situația în care în urma inspecției fiscale nu s-au stabilit diferențe suplimentare față de cele declarate de contribuabil).

2. "**Inspecția fiscală de documentare**" - având ca scop verificarea contribuabilului sub forma unei documentări, realizată, în general, ca urmare a unei sesizări sau solicitări din partea altei instituții, privind o temă punctuală, faptică, concretă. "Inspecția fiscală de documentare" va cuprinde:

**a. controlul inopinat;**

**b. controlul încrucișat.**

Ambele forme de inspecție fiscală de documentare vor fi finalizate prin încheierea unui **proces-verbal** ce va cuprinde rezultatele constatărilor verificării dar și prejudiciul estimat, în situația în care se constată încălcarea prevederilor fiscale din partea contribuabilului, iar prin aceasta prejudicierea bugetului de stat. În baza procesului-verbal ce va cuprinde prejudiciul estimat, organele fiscale care au realizat inspecția fiscală de documentare vor face propuneri pentru inițierea unei inspecții fiscale de impunere, prin care se va emite Decizia de impunere, ce constituie titlu de creanță și atestă obligația de plată a contribuabilului către bugetul de stat. De asemenea, în cazul în care prejudiciul produs bugetului de stat este realizat ca urmare a săvârșirii unei fapte de natură penală, procesul-verbal încheiat va fi înaintat și organelor de urmărire penală pentru continuarea cercetărilor sub aspect penal.

Ca și competențe în realizarea inspecției fiscale, în funcție de cele două forme ale inspecției fiscale prezentate mai sus, putem preciza că "**inspecția fiscală de impunere**" va fi exercitată doar de către Agenția Națională de Administrare Fiscală (ANAF), prin organele sale de specialitate, respectiv direcțiile cu atribuții de inspecție fiscală, iar "**inspecția fiscală de**

**documentare**” va putea fi realizată atât de către direcțiile cu atribuții de inspecție fiscală din cadrul ANAF, cât și de Garda Financiară, autoritate distinctă în cadrul ANAF, ce are ca principal scop desfășurarea controalelor inopinate, deci a inspecției fiscale de documentare.

Din punct de vedere al constatărilor realizate ca urmare a unei inspecții fiscale, respectiv stabilirea sau nu de obligații suplimentare față de cele declarate de contribuabil, în practica fiscală întâlnim două situații, și anume: cea în care se constată încălcarea de către contribuabil a legislației fiscale concretizată prin diminuarea bazei de impunere și situația în care, organele fiscale nu constată diferențe ale obligațiilor fiscale față de cele declarate de contribuabil.

În prima situație, inspecția fiscală se finalizează prin încheierea unui proces-verbal ce va cuprinde ”prejudiciul” (în cazul inspecției fiscale de documentare) sau prin emiterea unei Decizii de impunere (în cazul inspecției fiscale de impunere).

În cea de-a doua situație, inspecția fiscală se finalizează prin încheierea unui proces-verbal ce va cuprinde doar o ”radiografiere” a situației fiscale a contribuabilului și detalierea unor fapte, situații sau documente înregistrate în activitatea contribuabilului verificat, în funcție de obiectul controlului respectiv (în cazul inspecției fiscale de documentare) sau prin emiterea unei Decizii de nemodificare a bazei de impunere (în situația inspecției fiscale de impunere).

În activitatea de inspecție fiscală, fie că vorbim de inspecția fiscală de documentare sau de inspecția fiscală de impunere, se poate recurge la următoarele **metode de inspecție fiscală**:

a) **metoda ”sondajului”** - ce constă în activitatea de verificare selectivă a documentelor și operațiunilor semnificative, în care sunt reflectate modul de calcul, de evidențiere și de plată a obligațiilor fiscale datorate bugetului general consolidat;

b) **metoda ”electronică” de verificare** - ce constă în activitatea de verificare a contabilității și a surselor acesteia, prelucrate în mediu electronic, utilizând metode de analiză, evaluare și testare asistate de instrumente informatice specializate;

c) **metodele ”indirecte”** - se aplică în cazul persoanelor fizice în situația în care organele de inspecție fiscală constată că evidențele contabile sau fiscale ori declarațiile contribuabilului sunt incorecte, incomplete, false, precum și în situația în care acestea nu există sau nu sunt puse la dispoziție.

Acestea sunt:

■ **metoda sursei și cheltuirii fondului** - constă în compararea cheltuielilor efectuate de o persoană fizică cu veniturile declarate în perioada verificată. Astfel, orice cheltuială peste valoarea declarată a veniturilor poate reprezenta venit impozabil nedeclarat. Pentru aceasta, fluxurilor de numerar li se asociază cheltuielile și veniturile persoanei fizice, determinându-se astfel numerarul utilizat pentru efectuarea cheltuielilor, care va fi comparat cu numerarul încasat din orice sursă;

■ **metoda fluxurilor de trezorerie** - constă în analiza intrărilor și ieșirilor de sume operate prin conturile bancare sau în numerar, pentru a compara mișcările de disponibilități bănești cu sursele de venit și utilizarea acestora. Prin utilizarea metodei fluxurilor de trezorerie se vor putea identifica venituri nedeclarate, pornindu-se de la analiza valorii și frecvenței depunerilor în conturile bancare și a surselor acestor depuneri;

■ **metoda patrimoniului** - permite stabilirea bazei impozabile ajustate pentru o persoană fizică verificată, analizând modificările intervenite în patrimoniul net al acesteia.

Selectarea metodelor indirecte pentru ajustarea bazei impozabile se face în funcție de situația constatată și sursele de informații identificate, iar utilizarea metodelor indirecte se poate face individual sau combinat, în funcție de complexitate, sursele de informații și de perioada verificată.