**Noua configurație a inspecției fiscale când există indicii cu privire la săvârșirea unor fapte penale. Beneficii și incertitudini**

Material de opine de Emanuel Bondalici, Elena Moroiu, Associate, Mircea Farcău, Senior Associate, Reff & Asociații | Deloitte Legal

Regulile privind încheierea unei inspecții fiscale au fost schimbate odată cu apariția Legii nr. 295/2020, care a adus o serie de modificări importante la Codul de procedură fiscală. Printre acestea se numără și modificarea articolului 131 astfel încât, în cazul în care, pe parcursul inspecției, autoritățile fiscale constată existența unor indicii cu privire la săvârșirea unei fapte penale, acestea nu vor mai întocmi raportul de inspecție fiscală la finalul procedurii de control, ci un proces-verbal de sesizare a organelor de urmărire penală. Modificarea este benefică pentru contribuabili, dar ridică și numeroase semne de întrebare.

Modificarea legislației a avut la bază decizia pronunțată în cauza Lungu contra României, în care Curtea Europeană a Drepturilor Omului a condamnat statul român pentru aplicarea unui tratament juridic diferențiat în două litigii separate, deși faptele imputate erau identice.

Adoptată la șase ani de la cauza Lungu, noua reglementare urmărește să evite situațiile în care o instanță de contencios validează tratamentul fiscal aplicat de contribuabil (ca urmare a contestării rezultatului inspecției fiscale) și dispune exonerarea acestuia de la plata taxelor aferente, iar instanța penală consideră că aceeași faptă întrunește elementele unei infracțiuni de evaziune fiscală și obligă contribuabilul la plata taxelor și a penalităților către stat.

Cum aplicarea în practică a modificărilor aduse Codului de procedură Fiscală putea să ridice o serie de întrebări, autoritățile au detaliat, în procedura privind aplicarea articolului 131 din Codul de procedură fiscală (aprobată prin Ordinul ANAF nr. 1071/2021 publicat în Monitorul Oficial la data de 15 iulie) modalitățile în care organele fiscale vor proceda într-o astfel de situație.

Încercarea de a stabili o procedură cât mai riguroasă de aplicare a articolului 131 este lăudabilă și în măsură să minimizeze riscurile care decurg din lipsa de sincronizare a autorităților statului, însă aceasta nu poate să acopere toate situațiile apărute în practică.

**Abordarea anterioară**

Modificarea articolului 131 schimbă în mod radical practica abuzivă a autorităților fiscale, permisă de legislația anterioară. În concret, dacă pe parcursul unei inspecții fiscale inspectorii suspectau existența unor practici de evaziune fiscală, pe de o parte sesizau organele de urmărire penală, iar pe de altă parte emiteau un raport de inspecție fiscală și o decizie de impunere, prin care stabileau obligații fiscale în sarcina contribuabilului.

Dincolo de situația de incertitudine, inclusiv financiară, căreia contribuabilul trebuia să îi facă față timp de mai mulți ani, până la soluționarea cauzei penale, riscul cel mai mare decurgea din posibilitatea pronunțării a două hotărâri incompatibile: una favorabilă contribuabilului, prin care instanța de contencios administrativ valida tratamentul fiscal și dispunea restituirea sumelor deja plătite de acesta, și una de condamnare, prin care instanța de penal sancționa contribuabilul pentru evaziune fiscală și îl obliga să restituie statului prejudiciul reprezentat de obligațiile fiscale principale și accesorii.

**Ce se schimbă?**

Reglementările adoptate recent prevăd că, în situația în care, în timpul unei inspecții, autoritatea fiscală încheie un proces-verbal de sesizare a organelor de cercetare penală, contribuabilul nu va mai primi un raport de inspecție fiscală (cel puțin pentru perioadele și obligațiile ce fac obiectul sesizării penale), ci o adresă de înștiințare cu privire la neîntocmirea raportului prin care i se va transmite, totodată, și faptul că, până la finalizarea cauzei penale, se suspendă termenul de prescripție a dreptului autorităților de a stabili creanțe fiscale.

Însă Codul de procedură fiscală nu lămurește ce se întâmplă cu inspecția fiscală după finalizarea dosarului penal. În situația în care instanța penală pronunță o hotărâre de condamnare și, pe parte civilă, stabilește că statul este îndreptățit să recupereze taxele neachitate și accesoriile aferente, lucrurile par a fi destul de clare, întrucât autoritatea fiscală nu va putea dubla sancțiunea printr-un control ulterior. În caz contrar, deși Codul de procedură fiscală nu o prevede expres, o astfel de inițiativă ar invalida cauza Lungu.

Totuși, dacă procesul penal se sfârșește fără o condamnare, autoritatea fiscală poate iniția o nouă inspecție. În lipsa unor dispoziții exprese, începerea noii inspecții pare că reprezintă o opțiune, și nu o obligație a organului fiscal. În aceste condiții, ținând cont că prima inspecție fiscală nu a fost finalizată prin emiterea unui raport și a unei decizii de impunere și că termenul de prescripție a fost suspendat, până la expirarea acestui termen, contribuabilul riscă în orice moment să fie supus unei noi inspecții fiscale pentru perioada inițială (adică cu foarte mulți ani în urmă).

**Consecințele încheierii unei inspecții fără întocmirea raportului de inspecție fiscală**

Situația în care autoritatea informează contribuabilul că nu va întocmi raportul de inspecție fiscală echivalează, practic, cu renunțarea la efectuarea inspecției fiscale. Astfel, dacă ar fi să considerăm că neîntocmirea raportului de inspecție fiscală reprezintă un caz particular de finalizare a controlului, rămân fără răspuns câteva chestiuni de interes pentru contribuabil.

Prima dintre ele se referă la posibilitatea contribuabilului de a contesta această înștiințare emisă de organul fiscal ori procesul-verbal de sesizare a organelor de urmărire penală. Analizând retrospectiv Decizia Curții Constituționale nr. 783 din 28 noiembrie 2019, prin care s-a stabilit că procesul-verbal întocmit de inspectorii antifraudă nu reprezintă un act administrativ-fiscal (ce poate fi contestat), este de așteptat ca instanțele de judecată să respingă acțiunile de anulare a acestor acte, în defavoarea contribuabililor.

Tot astfel, ulterior întocmirii procesului-verbal, contribuabilul nu mai poate solicita autorității fiscale emiterea unei decizii de impunere provizorii în vederea achitării eventualelor obligații fiscale suplimentare (cu scopul de a limita acumularea de dobânzi și penalități).

De asemenea, după ce fiscul renunță la efectuarea inspecției fiscale, contribuabilul ar putea depune declarații rectificative chiar cu privire la obligațiile fiscale analizate de organele penale, cu scopul de a evita plata unor obligații accesorii ridicate. Dar o astfel de decizie va trebui analizată cu atenție, pentru că există riscul să fie interpretată de organele penale ca o recunoaștere implicită a unui comportament fiscal ilicit.

Mai mult, în contextul creat de adoptarea ordinului privind procedura de urmat în situația sesizării organelor de cercetare penală, autoritatea fiscală pare a nu mai avea suportul legal pentru a dispune suspendarea inspecției fiscale pe perioada în care se derulează procesul penal. Într-o astfel de situație, în care autoritatea fiscală este cea care sesizează organelor de urmărire penală o posibilă infracțiune, aceasta ar fi abilitată să dispună suspendarea inspecției pe motiv că există un caz temeinic justificat, însă pentru o perioadă de maximum șase luni. Procedura adoptată recent de ANAF prevede totuși că organul fiscal trebuie să formalizeze propunerea de finalizarea controlului prin neîntocmirea raportului de inspecție, motiv pentru care se poate considera că legiuitorul a urmărit să excludă varianta suspendării inspecției, deși o astfel de măsură ar fi putut prezenta câteva avantaje pentru contribuabilul aflat în această situație.

Așadar, ca de obicei, în relația cu autoritatea fiscală, multe dintre răspunsurile cu privire la interpretarea și aplicarea reglementărilor în vigoare se vor clarifica în timp, fie cu bună-credință din partea ambilor actori (fisc și contribuabil), fie tranșate de către instanțele judecătorești competente.