**Suspendarea inspecției fiscale și dreptul de acces la justiție al contribuabililor**

***Material de opinie de Alex Slujitoru, Partener, și Răzvan Brătilă, Managing Associate, Reff & Asociații | Deloitte Legal***

**1. Introducere**

Suspendarea inspecției fiscale reprezintă unul dintre cele mai frecvente incidente apărute în desfășurarea activității de control asupra contribuabilului și care, de multe ori, este generat inutil sau chiar într-o manieră arbitrară de autoritățile fiscale.

Strict raportându-ne la textul legii, apare că suspendarea inspecției fiscale reprezintă un drept al autorității fiscale pe care aceasta îl exercită într-un scop determinat – în principiu, pentru obținerea de informații suplimentare necesare activității de control, însă numai dacă nu poate finaliza verificarea contribuabilului în lipsa atingerii scopului propus (de obținere a informațiilor suplimentare).

Așadar, *pe de o parte*, organele fiscale pot suspenda inspecția fiscală pentru a obține anumite informații cu privire la activitatea contribuabilului, spre exemplu, prin desfășurarea unor controale încrucișate, prin solicitarea de informații sau documente de la terțe părți sau prin efectuarea unei expertize.

Contribuabilii, *pe de altă parte*, pot și ei solicita suspendarea inspecției fiscale pentru motive justificate, cum ar fi necesitatea de a obține (de la parteneri de afaceri, de la grup, din arhiva externă etc.) și furniza organelor de inspecție fiscală informații și documente suplimentare. Cu toate acestea, autoritatea fiscală este cea care va decide dacă acordă sau nu suspendarea astfel solicitată.

Așadar suspendarea inspecției fiscale poate reprezenta un instrument deosebit de util pentru stabilirea în mod corect și complet a situației de fapt fiscale a contribuabilului.

Nu de puține ori, însă, în practică, observăm situații în care organele de inspecție fiscală fac uz de dreptul de a suspenda activitatea de control nu în scopul prescris de lege, ci pentru a prelungi în mod artificial durata inspecției fiscale (inclusiv din cauza lipsei de personal, care nu poate fi imputată totuși contribuabilului) sau pentru a efectua acțiuni ce sunt specifice controlului în perioada în care acesta este suspendat.

Un astfel de comportament prejudiciază contribuabilul prin prelungirea nejustificată a inspecției fiscale, ceea ce înseamnă atât afectarea activității de afaceri a acestuia prin menținerea unor resurse umane alocate echipei de inspecție, cât și un cuantum mai mare al dobânzilor și penalităților aferente sumelor suplimentare ce sunt stabilite la final. Mai mult, astfel cum vom arăta, contribuabilul se poate afla uneori în situația în care nici nu poate contesta deciziile organelor de inspecție fiscală, fiindu-i astfel evident încălcat dreptul de acces la justiție.

În consecință, prezentul material de opinie își propune să informeze cititorii cu privire la modalitățile prin care organele de inspecție fiscală încalcă prevederile legale în materia suspendării, remediile aflate la dispoziția contribuabililor și problemele din cadrul acestor demersuri.

**2. Practica organelor fiscale**

Începem prin a menționa câteva exemple de suspendare a activității de inspecție fiscală pe care le-am întâlnit frecvent în ultimii ani:

1. pentru ca autoritatea fiscală să desfășoare unul sau mai multe controale încrucișate, prin care în esență se verifică documentele și operațiunile impozabile ale unui alt contribuabil sau plătitor în corelație cu cele ale contribuabilului supus inspecției fiscale;
2. pentru ca autoritatea să solicite informații și documente care au legătură cu obiectul inspecției fiscale care sunt deținute de terțe părți, cum ar fi instituții, autorități (inclusiv omologii ANAF din alte state) sau alte persoane care au acces la acestea;
3. pentru elaborarea și prezentarea dosarului prețurilor de transfer, în situația în care există această obligație potrivit legii.

Conform Codului de procedură fiscală, suspendarea inspecției fiscale se produce în temeiul unei decizii de suspendare emise de către conducătorul inspecției fiscale. Întrucât decizia de suspendare reprezintă un act administrativ fiscal, aceasta trebuie să îndeplinească toate condițiile de fond și de formă prevăzute de Codul de procedură fiscală.

Ca efect, de la momentul suspendării inspecției fiscale și până la momentul obținerii informațiilor, se sistează întreaga activitatea de inspecție fiscală.[[1]](#footnote-1) Odată ce au fost primite informațiile sau documentele pentru obținerea cărora s-a dispus suspendarea inspecției fiscale sau, în lipsa obținerii acestora, într-un termen de maxim șase luni, inspecția fiscală trebuie să fie reluată, organele fiscale având obligația de a emite o informare în acest sens către contribuabil.

Deși uneori nelegalitatea deciziei de suspendare a inspecției este evidentă pentru contribuabil încă de la momentul la care îi este comunicată (*spre exemplu, se dispune suspendarea pentru ca organele de control să analizeze dosarul prețurilor de transfer furnizat de contribuabil*), în cele mai multe rânduri nelegalitatea nu reiese decât la finalul activității de control, când contribuabilul descoperă că autoritatea fiscală nu avusese vreun motiv pentru a stopa controlul.

Ca atare, dacă (i) în prima ipoteză contribuabilul contestă decizia de suspendare în termen de 45 de zile de la primirea ei – față de care autoritățile fiscale se apără invocând inadmisibilitatea unui asemenea demers în lipsa unei dispoziții exprese a Codului de procedură fiscală, în (ii) cea de-a doua, contribuabilul contestă decizia de impunere, invocând și nelegalitatea suspendării dispuse în cadrul inspecției fiscale – față de care autoritățile fiscale se apără invocând netemeinicia susținerilor contribuabilului.

Prin modificarea Codului de procedură fiscală de la sfârșitul anului 2020[[2]](#footnote-2), s-a prevăzut pentru prima dată în mod expres posibilitatea contribuabilului de a contesta în mod direct decizia de suspendare a inspecției fiscale – în aceeași manieră de contestatare a oricărui act administrativ fiscal[[3]](#footnote-3), respectiv în termen de 45 de zile de la momentul comunicării sale către contribuabil.

Introducerea în legislație a posibilității contribuabilului de a ataca însăși decizia de suspendare a avut ca efect o schimbare de paradigmă atât în ceea ce privește apărările organului de control, cât și a soluțiilor oferite de autoritatea învestită cu soluționarea contestațiilor. Concret, organele fiscale au invocat/decis tardivitatea oricărei contestații formulate după expirarea celor 45 de zile de la comunicarea deciziei de suspendare a inspecției (i.e. contestația formulată împotriva deciziei de impunere, în cadrul căreia s-a atacat și nelegala suspendare a inspecției fiscale), considerând că toate criticile privind legalitatea suspendării trebuie formulate exclusiv prin intermediul contestației fiscale împotriva deciziei de suspendare.

Astfel cum vom arăta, această nouă abordare a organelor fiscale reprezintă o îngrădire a dreptului de acces la justiție al contribuabilului, întrucât, așa cum afirmam anterior, de multe ori acesta nu poate cunoaște comportamentul nelegal al autorității fiscale din timpul suspendării inspecției fiscale decât după finalizarea controlului.

Cu titlu de exemplu, să presupunem că organul de control decide suspendarea inspecției fiscale pentru desfășurarea unui control încrucișat. La momentul emiterii deciziei de suspendare, aceasta este evident conformă dispozițiilor legii, neexistând niciun motiv pentru contestarea sa.

Cum deseori se întâmplă în practică, deși inspecția fiscală este și rămâne suspendată, organul de control fie nu mai procedează la desfășurarea controlului încrucișat, fie, deși o face, decide să nu folosească informațiile obținute în urma acestuia. Ulterior, organul de inspecție fiscală decide reluarea inspecției fiscale (de obicei, în termenul maxim de șase luni) și emite o comunicare în acest sens contribuabilului.

Într-o astfel de situație, contribuabilul nu va afla despre nelegalitatea suspendării inspecției fiscale decât, în mod evident, ulterior expirării termenului de 45 de zile de la comunicarea deciziei de suspendare – cel mai probabil, abia cu ocazia consultării proiectului de raport de inspecție fiscală, situație în care acesta ar fi decăzut din dreptul de a mai formula o contestație fiscală împotriva deciziei de suspendare.

Un alt exemplu este cazul în care organele de inspecție fiscală solicită informații suplimentare contribuabilului în perioada în care inspecția fiscală este suspendată. Astfel cum am menționat în cele de mai sus, în perioada în care inspecția fiscală este suspendată, aceasta rămâne în nelucrare, organul de control neavând dreptul de a efectua niciun act de inspecție, sub sancțiunea nulității.

Însă, chiar dacă organele fiscale continuă să întreprindă demersuri în perioada în care inspecția fiscală este suspendată, contribuabilul nu le poate ataca decât la momentul emiterii deciziei de impunere, întrucât, până la acel moment, nu există niciun act administrativ fiscal ce poate fi contestat potrivit legii.

O altă practică a organelor de inspecție fiscală foarte des întâlnită este nereluarea inspecției fiscale după obținerea informațiilor pentru care aceasta a fost suspendată, în pofida faptului că, potrivit prevederilor legale, suspendarea inspecției fiscale nu poate subzista ulterior încetării motivului pentru care a fost dispusă (i.e., *la momentul obținerii informațiilor solicitate).*

Și în acest caz, contribuabilul se regăsește în situația de a nu își putea exercita dreptul de a contesta imediat nereluarea inspecției fiscale potrivit legii, întrucât:

* contribuabilul nu este informat și nici nu poate afla momentul la care a încetat motivul suspendării decât ulterior finalizării acțiunii de control (prin analiza raportului de inspecție fiscală sau a documentelor din dosarul administrativ[[4]](#footnote-4));
* chiar dacă acesta ar cunoaște momentul la care a încetat motivul suspendării, contribuabilul nu ar avea nicio pârghie legală pentru a reclama la acea dată reluarea tardivă a activității de inspecție fiscală;
* comunicarea privind reluarea inspecției fiscale emisă de către organele de control nu are natura unui act administrativ fiscal (de a produce efecte juridice asupra contribuabilului), ci numai de a îl informa pe acesta cu privire la faptul că inspecția fiscală își reia cursul[[5]](#footnote-5), astfel încât împotriva acestui act nu se poate formula o contestație fiscală;
* nerespectarea prevederilor legale de către organele de inspecție fiscală de pe parcursul suspendării inspecției fiscale influențează în mod direct și alte aspecte de care depinde chiar legalitatea inspecției fiscale, ce nu pot fi individualizate decât după finalizarea acțiunii de control (cum ar fi prescripția dreptului de a stabili creanțe fiscale sau nerespectarea perioadei maxime în care se poate efectua inspecția fiscală), astfel încât este esențială posibilitatea contribuabilului de a contesta aceste aspecte la finalul inspecției fiscale.

**3. Posibile soluții**

În considerarea celor prezentate anterior, recomandăm contribuabililor să monitorizeze cu atenție respectarea drepturilor de care beneficiază, inclusiv în perioada în care inspecția fiscală este suspendată, și să reclame în mod formal orice devieri de la prevederile legale care o guvernează. Astfel, chiar dacă se vor lovi de pasivitatea sau refuzul organelor fiscale, aceștia își vor preconstitui premisele necesare pentru atacarea acestora în fața instanțelor de judecată, după finalizarea inspecției fiscale.

Practica ne arată că, spre deosebire de organele fiscale, instanțele de judecată sunt mai „deschise” să analizeze argumentele contribuabililor cu privire la aceste aspecte, având în vedere că abordarea autorităților fiscale reprezintă, în esență, o ingerință în dreptul de acces la justiție al contribuabililor.

Astfel, nu trebuie în niciun caz subestimat rolul pe care instanțele de judecată îl au în crearea unei practici unitare cu privire la interpretarea corectă a legii, criteriul determinant în acest sens fiind din punctul nostru de vedere asigurarea accesului la justiție și verificarea legalității măsurilor dispuse de către organele de inspecție fiscală nu doar la momentul emiterii deciziei de suspendare, ci și ulterior, pe perioada cât inspecția fiscală este suspendată, precum și la momentul reluării acesteia.

Totodată, considerăm că, pentru eliminarea problemelor practice prezentate mai sus, este binevenită și intervenția legiuitorului în sensul de a legifera în mod expres posibilitatea contribuabililor de a contesta nelegalitatea suspendării inspecției fiscale odată cu contestarea deciziei de impunere.

Rămâne de văzut dacă organele de soluționare a contestațiilor își vor clarifica înțelegerea asupra principiilor și textelor normative ce guvernează inspecția fiscală sau dacă este necesară intervenția constantă a instanțelor de judecată. Indiferent de modalitatea în care se va rezolva această situație, este incontestabil dreptul contribuabilului la o inspecție fiscală transparentă și posibilitatea acestuia de a contesta/ataca măsurile luate de organele de inspecție fiscală.

1. 1În literatura de specialitate s-a reținut că „*atât timp cât inspecția fiscală este suspendată, activitățile specifice acestei proceduri sunt suspendate, iar inspecția rămâne în nelucrare, fără a mai fi posibilă, sub sancțiunea nulității, efectuarea vreunui act de inspecție fiscală*” (Tanți Anghel, *Codul de procedură fiscală: comentariu pe articole*, București, Ed. Hamangiu, 2020, pag. 398) [↑](#footnote-ref-1)
2. Prin Legea nr. 295 din 18 decembrie 2020 pentru modificarea şi completarea Legii nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, precum și aprobarea unor măsuri fiscal-bugetare, care a intrat în vigoare la data de 24.12.2020 [↑](#footnote-ref-2)
3. Actul administrativ fiscal este definit ca reprezentând „*actul emis de organul fiscal în exercitarea atribuţiilor de administrare a impozitelor, taxelor şi contribuţiilor sociale, pentru stabilirea unei situaţii individuale şi în scopul de a produce efecte juridice faţă de cel căruia îi este adresat*”. [↑](#footnote-ref-3)
4. Definit prin modificările aduse de OUG 188/2022 ca „*dosarul administrativ al acţiunii de control fiscal*” [↑](#footnote-ref-4)
5. Considerăm că acest fapt întărește prevederile legale potrivit cărora suspendarea inspecției fiscale încetează la momentul încetării motivului de suspendare: Art. 127 alin. 2 teza I din Codul de procedură fiscală „*(2) În cazul prevăzut la alin. (1), inspecţia fiscală este suspendată până la data la care încetează motivul suspendării, dar nu mai mult de 6 luni de la data suspendării*.” Cu toate acestea, în practică observăm foarte multe situații în care organele de inspecție fiscală reiau inspecția fiscală fără a se raporta la momentul la care a încetat motivul suspendării [↑](#footnote-ref-5)