

**CONSIDERAȚII PRIVIND
CONTROLUL FISCAL
EFECTUAT PRIN VERIFICARE
DOCUMENTARĂ ÎN UNELE
STATE MEMBRE ALE UNIUNII
EUROPENE**

studiu documentar

iunie 2026

Lucrările elaborate în cadrul Direcției studii și documentare legislativă au caracter documentar și nu reprezintă punctul de vedere al Camerei Deputaților.

Documentele legislative oficiale au fost consultate în limba de origine, iar traducerea informațiilor relevante selectate nu reprezintă o traducere oficială, fiind furnizată ca un mijloc de înțelegere a unui document original, scris în altă limbă.

Baza de date cuprinzând totalitatea studiilor elaborate de Direcția studii și documentare legislativă poate fi accesată prin intermediul paginii de Intranet a Camerei Deputaților la adresa: <http://www.cdep.ro/infoparl/dip.studii?par1=2021>

Documentare și sinteză: Bogdan Mrejeru
Consilier- Direcția studii și documentare legislativă
Palatul Parlamentului, str. Izvor nr.2-4, sect.5, București
Tel: 021.316.03.65; 021.414.13.50/ 51, Interior 1350,
E-mail: doc@cdep.ro

ABSTRACT

La nivelul Uniunii Europene, *nu există o reglementare specială pentru controalele fiscale efectuate prin verificare documentară*, acest tip de proceduri fiind reglementate în principal la nivel național. Totuși, există directive, precum [Directiva \(UE\) 2016/1164](#), denumită și Directiva privind combaterea evitării plății impozitelor (A.T.A.D.) de către contribuabili, care vizează materia fraudelor fiscale.

Mai mult, reglementările Uniunii Europene în domeniul fiscal influențează indirect prevenirea riscurilor, iar inspecțiile specifice la distanță sunt esențiale pentru contribuabili, în scopul evaluării situațiilor fiscale și al conformității acestora.

Lucrarea de față prezintă aspecte comparative privind **controalele fiscale efectuate de autoritățile fiscale prin verificare la distanță** la nivelul unor state membre ale Uniunii Europene (ex.: *Austria, Belgia, Croația, Finlanda, Franța, Irlanda, Italia, Polonia, Portugalia, Slovacia, Slovenia, Suedia, Ungaria*) în scopul relevării particularităților existente.

Un **desk audit** pentru companiile din statele membre UE *constă într-o verificare la distanță în care auditorii examinează înregistrările financiare, operaționale sau de conformitate ale unei companii fără a vizita sediul fizic*. De regulă, acest tip de control fiscal se desfășoară în 5 etape: *notificare, solicitare de documente, evaluare/testare la distanță, proceduri contradictorii/clarificare și raportare finală*.

Totodată, există diferențe semnificative între statele membre ale Uniunii Europene în ceea ce privește modul în care organele fiscale efectuează inspecții, colectează date și aplică sancțiuni pentru contribuabili. Metodologiile de investigare fiscală variază în ceea ce privește domeniul de aplicare, profunzimea, frecvența și concentrarea asupra riscurilor. Unele autorități naționale competente pun accent pe o abordare bazată pe reguli, concentrându-se pe verificări detaliate ale conformității cu standardele de audit, în timp ce altele adoptă o abordare bazată pe principii care iau în considerare contextul mai larg și judecata exercitată de auditori. În plus, procesul de finalizare a rapoartelor variază semnificativ, în special în ceea ce privește cantitatea de feedback pe care o pot oferi auditorii și măsura în care acesta este luat în considerare și reflectat în rezultatul final.

CUPRINS

INTRODUCERE.....	5
ASPECTE COMPARATIVE.....	9
AUSTRIA	10
BELGIA	12
CROAȚIA.....	15
ESTONIA	16
FINLANDA.....	20
FRANȚA	23
GERMANIA	25
ITALIA	26
IRLANDA.....	31
LITUANIA	35
POLONIA.....	38
PORTUGALIA	39
SLOVACIA	41
SLOVENIA.....	43
SUEDIA	47
UNGARIA	49
WEBOGRAFIE	51

INTRODUCERE

În prezent, **controalele fiscale la distanță** reprezintă principala formă de control utilizată de către autoritățile fiscale privind contribuabilii. Pentru că verificările la distanță au luat amploare într-un mod accelerat, este important ca orice companie să se familiarizeze cât mai bine cu acest tip de control, mai ales că legislația privind procedura fiscală este constant modificată, iar controalele la distanță au primit reguli noi, clarificându-se mai bine anumite aspecte care până acum erau insuficient detaliate și generau probleme pentru companiile verificate.

La nivel european, *Directiva de audit 2014/56/UE*¹ și, în special, *Regulamentul de audit nr. 537/2014*² *PIE (Equity Insurance Commission)* stabilește un cadru comun pentru supravegherea auditului. În plus față de această legislație europeană, cadrele juridice naționale și numeroasele interpretări ale statelor membre ale UE modelează structura în care se desfășoară și se implementează controalele fiscale.

Dacă ne referim la **documentele care vor fi supuse verificării**, se disting următoarele forme de control fiscal:

- *control total*, situație în care verificarea fiscală are loc asupra tuturor documentelor contabile, documentelor primare, tuturor operațiunilor și documentelor justificative care stau la baza înregistrării și stabilirii impozitelor/taxe datorate de un contribuabil;

- *control selectiv* (prin eșantionare), atunci când verificările fiscale sunt parțiale și privesc o anumită operațiune, perioadă, pentru un anumit impozit/taxă datorată;

- *control electronic*, atunci când se utilizează date preluate din mediul electronic, metode de analiză și testare asistate de instrumente informatice specializate.

Prin controlarea selectivă a perioadelor impozabile, a documentelor și tranzacțiilor semnificative, se efectuează o verificare prin eșantionare și verificarea exhaustivă a tuturor perioadelor impozabile, precum și a documentelor și tranzacțiilor care stau la baza metodei de calcul, evidențiere și achitare a obligațiilor fiscale.

De asemenea, *controlul electronic* este cea mai nouă metodă constând în activitatea de verificare a contabilității și a surselor acesteia, prelucrată în mediul electronic, utilizând metode de analiză, evaluare și testare asistate de instrumente informatice specializate.

În funcție de *momentul controlului fiscal față de depunerea declarațiilor fiscale*, al plății, distingem:

¹ <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/RO/TXT/PDF/?uri=CELEX:32014L0056&from=DA>

² <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:32014R0537>

- *control fiscal a priori*, anterior depunerii declarațiilor fiscale, utilizat pentru o mai bună informare și colaborare între contribuabil și organele fiscale;
- *control a posteriori*, care vizează verificarea conformității fiscale, în urma depunerilor la organele fiscale.

Dacă avem în vedere *momentul luării la cunoștință de către contribuabil a faptului de a fi supus unei verificări fiscale*, distingem:

- *control fiscal anunțat*, formă ce implică notificarea prealabilă a contribuabilului care a fost selectat pentru control, conform obiectivelor stabilite prin programele fiscale;
- *control fiscal inopinat*, în care contribuabilul nu știe că va fi supus controlului fiscal înainte de inspecția fiscală.

Controlul fiscal programat poate fi general sau parțial, iar cel inopinat, de regulă, este un control fiscal încrucișat. Se pot utiliza doar una sau mai multe dintre metodele de mai sus, pentru a se lua în considerare examinarea tuturor faptelor și raporturilor juridice relevante pentru impozitare sau verificarea respectării altor obligații prevăzute de legislația fiscală și contabilă.

Constatările înscrise în raportul de inspecție fiscală se transpun în actul administrativ fiscal denumit *decizie de impunere* (DI), ale cărui măsuri sunt obligatorii pentru contribuabilul controlat.

Există diferențe semnificative între statele membre ale UE în ceea ce privește modul în care organele fiscale efectuează inspecții, colectează date și aplică sancțiuni pentru contribuabili. Metodologiile de inspecție variază în ceea ce privește domeniul de aplicare, profunzimea, frecvența și concentrarea asupra riscurilor. Unele autorități naționale competente pun accent pe o abordare bazată pe reguli, concentrându-se pe verificări detaliate ale conformității cu standardele de audit, în timp ce altele adoptă o abordare bazată pe principii care iau în considerare contextul mai larg și judecata exercitată de auditori. În plus, procesul de finalizare a rapoartelor variază semnificativ, în special în ceea ce privește cantitatea de feedback pe care o pot oferi auditorii și măsura în care acest feedback este luat în considerare și reflectat în rezultatul final.

Astfel, un ***desk audit*** pentru companiile din statele membre ale UE *constă într-o verificare la distanță în care auditorii examinează înregistrările financiare, operaționale sau de conformitate ale unei companii fără a vizita sediul fizic*. De regulă, acest tip de control fiscal se desfășoară în 5 etape: *notificare, solicitare de documente, testare la distanță, proceduri contradictorii/clarificare și raportare finală*.

Frecvența inspecțiilor fiscale poate varia, de asemenea, foarte mult, unele autorități fiscale inspectând anual firmele mari, în timp ce altele efectuează controale mai rar sau se concentrează pe domenii de risc specifice. Unele organisme de supraveghere pot pune accent pe măsuri corective și educative care vizează îmbunătățirea calității auditului, în timp ce altele aplică sancțiuni mai punitive, inclusiv sancțiuni financiare.

Pentru auditurile entităților de interes public, unele state membre au optat pentru un model în care anumite sarcini de asigurare a calității, în special inspecțiile, sunt delegate, integral sau parțial, organismelor profesionale, sub responsabilitatea finală a organismului public de supraveghere a auditului. În schimb, delegarea competențelor disciplinare ori sancționatoare către organisme profesionale este mai puțin frecventă și variază considerabil.

Practicile de *transparență* între statele membre variază semnificativ, inclusiv diferențe în ceea ce privește nivelul de detalii și dacă rapoartele sunt accesibile publicului.

Termenele de finalizare a inspecțiilor fiscale și de comunicare a rezultatelor finale variază, de asemenea, considerabil între statele membre ale UE. În unele jurisdicții, organismele de supraveghere pot oferi feedback și pot emite rapoarte finale de inspecție în termen de câteva luni de la efectuarea controalelor la fața locului. În altele, procesul se poate extinde semnificativ, uneori durând 1 an sau mai mult înainte ca firma auditată să primească concluziile finale sau orice decizie de aplicare a legii aferente. Astfel de diferențe pot crea provocări suplimentare deoarece întârzierile și inconsecvențele în rezultatele inspecțiilor pot avea un impact mai larg asupra eficacității supravegherii.

Organismele naționale de supraveghere diferă în ceea ce privește structura instituțională și cadrele juridice. În unele țări UE există o autoritate competentă care funcționează ca entitate independentă pentru supravegherea auditului, iar în alte state UE există o unitate ministerială dedicată (în mare parte în cadrul ministerului finanțelor) sau o entitate sub autoritatea pieței de valori mobiliare sau o altă autoritate cu competențe mai largi, care efectuează auditul.

Întregul proces de inspecție fiscală, de la planificarea acesteia până la emiterea raportului final și orice acțiuni ulterioare, trebuie să se desfășoare în *termene clare și rezonabile* pentru a fi eficient. Procedurile de control fiscal prelungite riscă să diminueze relevanța constatărilor inspecțiilor, deoarece circumstanțele misiunii se pot schimba semnificativ până la comunicarea concluziilor. Întârzierile pot crea, de asemenea, incertitudine operațională pentru firme, în special atunci când potențialele sancțiuni sau măsuri corective rămân în așteptare pentru perioade lungi de timp.

O opțiune ar putea fi stabilirea unei durate maxime pentru fiecare etapă a procesului, cum ar fi pentru activitatea de inspecție prin **verificare documentară** (*desk-audit*) sau pe teren, redactarea rapoartelor, răspunsul firmei și deciziile finale. Acest lucru poate îmbunătăți coerența între statele membre și poate ajuta auditorii să planifice și să ia măsuri în urma constatărilor. Aceasta nu implică o abordare universală, deoarece cazurile mai complexe pot necesita flexibilitate. Convenirea unor repere ar încuraja finalizarea la timp și ar reduce riscul inspecțiilor fiscale prelungite.

Într-un context transfrontalier, coordonarea calendarelor între organismele naționale de supraveghere fiscală poate fi utilă, în special în cazul în care programele nealinate ar limita semnificativ eficacitatea activității comune. Deși alinierea completă nu va fi întotdeauna fezabilă sau necesară, schimbul de informații la timp și coordonarea

rezonabilă, acolo unde este cazul, pot sprijini o supraveghere mai coerentă și pot evita întârzierile inutile.

Referitor la publicarea bunelor practici alături de constatări, rapoartele de supraveghere se concentrează de regulă pe identificarea deficiențelor și impunerea de sancțiuni, care, deși necesare, pot contribui la percepția că reglementarea este în primul rând punitivă. Completarea acestora cu exemple de bune practici observate în timpul inspecțiilor poate schimba procedura prin îmbunătățirea continuă. Fie că este vorba de documentația auditului, utilizarea tehnologiei, asigurarea sustenabilității sau controlul intern al calității, *bunele practici* pot servi drept repere pentru alte firme și pot stimula inovația în audit și utilizarea tehnologiei în cadrul acestuia.

În **România**, *cadrul legal* în materie fiscală este stabilit de:

- *Codul de procedură fiscală*³ (**Legea nr. 207/2015**, cu modificările și completările ulterioare, titlul VI, capitolul V) a fost modificat substanțial la finalul anului 2022 prin *OUG nr. 188/2022*⁴, care a actualizat regulile de control pentru toate tipurile de verificări fiscale ce pot fi desfășurate de ANAF la companii, noutățile vizând inclusiv **verificarea documentară** (*controlul fiscal la distanță sau desk-audit*).
- *Ordinul ANAF privind aprobarea modelului și conținutului formularelor și documentelor utilizate în activitatea de verificare documentară*, publicat în Monitorul Oficial nr. 938/13.10.2020;
- *Ordinul ANAF privind stabilirea unor competențe de efectuare a verificării documentare*, publicat în Monitorul Oficial nr. 921/09.10.2020. Prin acest ordin se stabilesc categoriile de funcționari publici ce au competențe pentru a efectua verificarea documentară în vederea stabilirii corecte a situației fiscale a contribuabilului/plătitorului, potrivit prevederilor legale.

Conform **art.148** din Codul de Procedură Fiscală, pentru stabilirea corectă a situației fiscale a contribuabilului/plătitorului, organul fiscal poate proceda la o verificare documentară ce constă în efectuarea unei analize de coerență a situației fiscale a contribuabilului/plătitorului, pe baza documentelor existente la dosarul fiscal al contribuabilului, precum și pe baza oricăror informații și documente transmise de terți sau deținute de organul fiscal, care au relevanță pentru determinarea situației fiscale.

Un prim set de clarificări, deosebit de importante, este cel care explicitează cine are competența de a efectua desk-audituri, acest lucru nefiind precizat expres. OUG nr.188/2022 a introdus în Codul de procedură fiscală o mențiune expresă care stabilește că verificarea documentară se poate efectua nu doar de către organele de inspecție fiscală, ci și de către organele de control antifraudă fiscală și de organele fiscale

³ https://static.anaf.ro/static/10/Anaf/cod_procedura/Cod_Procedura_Fiscala_2023.htm

⁴ https://static.anaf.ro/static/10/Anaf/legislatie/OUG_188_2022.pdf

competente să exercite verificarea situației fiscale personale, competența acestor structuri de control fiind întinsă pe întreg teritoriul țării.

De asemenea, a fost clarificat *obiectul* acestui tip de *control la distanță*, astfel că **desk-auditul** se efectuează în cadrul *termenului de prescripție* a dreptului de a stabili creanțe fiscale și vor putea fi supuse verificării perioade determinate din cadrul uneia sau mai multor perioade impozabile. În plus, operațiunile și documentele ce sunt supuse verificării documentare se selectează de organul fiscal competent, acesta putând să verifice una sau mai multe operațiuni realizate într-o perioadă de timp determinată.

În situația în care, ca urmare a verificării documentare, organul fiscal constată diferențe față de creanțele fiscale, veniturile sau bunurile impozabile declarate de companie, va fi obligat să înștiințeze contribuabilul despre constatările făcute.

Odată cu înștiințarea, organul fiscal solicită și documentele și explicațiile scrise pe care contribuabilul trebuie să le prezinte astfel încât să-și clarifice situația fiscală.

În cazul în care documentele solicitate nu au fost prezentate de contribuabilul verificat în termen de 30 de zile de la comunicarea înștiințării sau documentele prezentate confirmă diferențele identificate de organul fiscal sau actele sunt incorecte ori incomplete, organul fiscal va emite o decizie de impunere prin care stabilește diferențele de creanțe fiscale datorate. La solicitarea contribuabilului, pentru motive temeinic justificate, organul fiscal poate aproba prelungirea termenului pentru prezentarea documentelor.

O altă precizare importantă introdusă în Codul de procedură fiscală stabilește că **decizia de impunere rezultată în urma verificării documentare trebuie emisă după audierea contribuabilului**, fiind lovită de nulitate dacă nu se respectă acest pas procedural. Singura excepție permisă este cea în care contribuabilul însuși notifică organul fiscal, în scris, că renunță la audiere.

De asemenea, este important de reținut că la finalul *verificării documentare*, contribuabilul are dreptul să își prezinte în scris punctul de vedere și, ulterior, chiar să conteste decizia de impunere emisă de organele de control.

În cele ce urmează, vom prezenta sintetic unele *aspecte comparative referitoare la controalele fiscale efectuate prin verificare documentară (desk-audit)* într-o serie de state membre ale Uniunii Europene (ex: **Austria, Belgia, Croația, Estonia, Finlanda, Franța, Germania, Irlanda, Italia, Polonia, Slovacia, Slovenia, Suedia, Ungaria**).

ASPECTE COMPARATIVE

Pentru documentare s-au folosit și răspunsurile primite de la parlamentele naționale în urma solicitării **ECPRD Request 6336 - Procedure for conducting documentary verification (desk audit) in the EU Member States**.

AUSTRIA

Conform *Legii fiscale anuale*⁵ ([Jahressteuergesetz](#)⁶) din 2018, cu modificările ulterioare, *monitorizarea orizontală* a fost instituită ca alternativă la inspecțiile fiscale pentru companiile mai mari⁷ (respectiv cu o cifră de afaceri mai mare de 40 de milioane de euro) care îndeplinesc anumite cerințe procedurale în materie fiscală (de exemplu, un sistem cuprinzător de control intern)⁸.

Astfel, *Legea fiscală anuală* are ca scop principal implementarea [Directivei \(UE\) 2016/1164](#) a Consiliului UE din 12 iulie 2016 în legislația austriacă. Această directivă stabilește norme împotriva practicilor de evitare a plății impozitelor de către contribuabili care afectează în mod direct funcționarea pieței interne și este denumită Directiva privind combaterea evitării plății impozitelor (A.T.A.D.)⁹. De asemenea, vizează consolidarea securității juridice și combaterea fraudei fiscale la nivel național și internațional. Mai mult, *Oficiul pentru prevenirea fraudei*¹⁰ reunește unitățile de prevenire a fraudei fiscale și sociale din cadrul [Ministerului Federal de Finanțe](#) din Austria¹¹.

În cadrul regimului de *monitorizare orizontală*, companiile sunt în contact regulat și cooperează cu autoritățile fiscale (de exemplu, întâlniri regulate au loc trimestrial). Aceasta se bazează pe încrederea reciprocă și transparența dintre contribuabili și autoritățile fiscale. Companiile care participă la monitorizarea orizontală nu sunt supuse auditurilor fiscale regulate.

Auditurile fiscale¹² pentru companii acoperă de regulă impozitul pe venit, TVA și impozitul pe cifra de afaceri. Inspecții fiscale separate sunt efectuate în legătură cu impozitele pe salarii și contribuțiile la asigurările sociale plătite de persoanele juridice.

Procedura unui control fiscal presupune:

⁵ <https://www.itsgnetwork.com/itsg/globalTaxJournal.asp?aid=20>

⁶ <https://www.bmf.gv.at/rechtsnews/steuern-rechtsnews/archiv-gesetze-und-verordnungen/2018/jahressteuergesetz-2018.html>

⁷ <https://www.bmf.gv.at/services/aemter-behoerden/fag.html>

⁸ <https://taxsummaries.pwc.com/austria/corporate/tax-administration>

⁹ https://taxation-customs.ec.europa.eu/taxation/business-taxation/anti-tax-avoidance-directive_en

¹⁰ <https://www.bmf.gv.at/services/aemter-behoerden/abb.html>

¹¹ <https://www.bmf.gv.at/public/informationen/terminvereinbarungen.html>

¹² <https://ke.andersen.com/news/understanding-tax-audits/>

- **Notificarea de audit:** de regulă, contribuabilii vor primi din partea autorităților fiscale o notificare scrisă în avans.
- **Definirea perioadei de audit:** se analizează ultimii 3 până la 5 ani fiscali.
- **Furnizarea documentelor:** înregistrări contabile, declarații fiscale, facturi și contracte.
- **Auditul la fața locului sau digital:** inspectorii fiscali vor analiza înregistrările și vor formula întrebări.
- **Raportul final și posibile plăți restante:** dacă se constată erori, acest lucru poate duce la plata impozitelor restante sau aplicarea de amenzi.

Un audit documentar (*desk audit*) se referă la o verificare la distanță, pe suport de hârtie, a înregistrărilor corporative, a declarațiilor fiscale sau a sistemelor de management, efectuată de autorități precum Oficiul Fiscal Austriac¹³ ([Finanzamt](https://www.bmf.gv.at/services/finanzonline.html)), auditori sau organisme de certificare.

Procedura desk-auditului presupune faptul că registrele contribuabililor sunt livrate către administrația fiscală pentru examinare. Acestea implică de regulă cazuri care decurg dintr-o analiză simplă a declarațiilor fiscale, de exemplu, verificarea unor declarații specifice de cheltuieli.

În schimb, *auditurile pe teren* implică examinarea registrelor și a înregistrărilor la sediul contribuabililor. Decizia privind efectuarea unei inspecții fiscale pe teren sau desk audit depinde de:

- a) *Complexitatea cazului și a documentației fiscale*, care este voluminoasă, complexă și interconectată,
- b) *Circumstanțe unice*, cum ar fi atunci când se suspectează că este probabil ca înregistrările fiscale să fie eliminate sau modificate, o vizită poate avea loc neanunțată.

Autoritatea Fiscală austriacă selectează declarațiile fiscale¹⁴ ale contribuabililor care sunt depuse electronic (*FinanzOnline*¹⁵), în mod aleatoriu sau prin intermediul unei evaluări parametrice a riscurilor¹⁶. Aceasta va solicita companiilor trimiterea către birou a documentelor electronice sau fizice (de exemplu, facturi, extrase de cont bancar, situații financiare) pentru domenii ce includ rambursările de TVA, restructurarea afacerilor, prețurile de transfer și discrepanțele în impozitul pe venit¹⁷.

¹³ <https://www.bmf.gv.at/services/finanzonline.html>

¹⁴ <https://www.bmf.gv.at/services/finanzonline/Information-in-Englisch.html>

¹⁵ https://www.bmf.gv.at/dam/jcr:3f995b13-605b-4367-8d2f-b298cc37f3e7/registration_income%20tax%20and%20corporation%20tax%20return.pdf

¹⁶ <https://www.bmf.gv.at/services/apps/finanzonlineplus.html>

¹⁷ <https://www.bmf.gv.at/public/informationen/fon-zugangsinformationen.html>

De asemenea, datele caselor de marcat electronice ([*Registrierkassenpflicht*](#)) și documentele de export ale companiilor sunt strict verificate. Contribuabilii au un termen limită pentru a trimite traduceri sau defalcări detaliate.

În general, companiile sunt auditate la fiecare *3 până la 4 ani fiscali*. Prin urmare, fiecare an fiscal este auditat. **Durata** unei inspecții fiscale depinde de numărul de ani acoperiți și de complexitatea subiectelor. Aceste subiecte acoperă conformitatea continuă pentru declarațiile fiscale depuse anual. Cazurile specifice variază de la o companie la alta și pot implica, de exemplu:

- Restructurarea afacerilor (aplicabilitatea Legii austriece privind impozitul pe reorganizare, transferul de active necorporale etc.).
- Grupări economice / holdinguri fiscale (toți membrii grupului sunt auditați împreună).
- Impozitul pe venit, pe dividende, licențe etc.
- Respectarea principiului concurenței depline în cazul tranzacțiilor de grup (inspectorii fiscali tind să se concentreze pe aspectele legate de prețurile de transfer).

Administrațiile fiscale austriece pot emite *decizii obligatorii de impunere* pentru companii cu privire la o tranzacție planificată. O *decizie anticipată obligatorie* poate fi obținută în probleme de restructurare a afacerilor, impozitare a grupurilor, drept fiscal internațional, legislație privind TVA și privind aplicarea reglementărilor **anti-abuz**.

Dreptul de a stabili impozitul datorat de câte companii este supus unui **termen general de prescripție de 5 ani** de la sfârșitul anului calendaristic în care se încheie anul fiscal. În plus, termenul de prescripție poate fi prelungit în cazurile în care anumite evenimente întrerupătoare (de exemplu, audit fiscal, evaluare fiscală) au loc în termenul general de prescripție. **Termenul maxim de prescripție este, în general, 10 ani.** În cazul constatării evaziunii fiscale, termenul de prescripție este, de asemenea, de 10 ani.

BELGIA

Nu există o reglementare specială privind verificarea documentară. Un control fiscal începe, în mod normal, cu o **solicitare scrisă de informații din partea inspectorului fiscal**. De regulă, contribuabilul trebuie să furnizeze datele solicitate în termen de **1 lună** de la primirea solicitării respective.

Orice documente justificative considerate relevante pentru control pot fi solicitate și revizuite de către autoritățile fiscale. Odată ce inspectorul fiscal a finalizat analiza documentelor, orice ajustare este propusă într-o **notificare** de modificare care prezintă motivele modificării propuse¹⁸.

¹⁸ <https://www.ruling.be/fr/bienvenue-sur-le-site-du-ruling>

Contribuabilul are la dispoziție **1 lună** pentru a fi de acord sau pentru a-și exprima dezacordul cu privire la inspecția fiscală. De asemenea, inspectorul fiscal face o evaluare a sumei impozitului pe care o consideră datorată (ținând cont de orice modificări relevante ale contribuabilului cu care inspectorul este de acord). Ulterior, contribuabilul are la dispoziție **1 an** pentru a depune o **contestație** la Directorul Regional de Impozite. Decizia Directorului Regional de Impozite poate fi atacată cu apel la instanța de judecată. În anumite circumstanțe, se poate solicita intervenția instanțelor înainte de a primi decizia Directorului Regional de Impozite.

Mai mult, *Biroul de Decizii Fiscale* este autonom față de autoritățile fiscale belgiene și are autoritatea legală de a emite *decizii*, care sunt, în principiu, obligatorii pentru organele fiscale. În acest sens, *Biroul de Decizii Fiscale*¹⁹ a adoptat din ce în ce mai mult o abordare constructivă față de contribuabil și este considerat în practica fiscală belgiană un instrument puternic de asigurare în stabilirea tratamentului fiscal al operațiunilor economice.

Suplimentele fiscale rezultate în urma unui **control fiscal**²⁰ vor implica o retragere efectivă a impozitului, fără posibilitatea de a compensa cu o deducere fiscală (cu excepția anului curent). Aceste suplimente fiscale vor constitui astfel o bază impozabilă minimă. Această măsură se aplică însă numai dacă se aplică efectiv sancțiuni fiscale egale sau mai mari de 10%.

Creșterea impozitului cu 10% pentru o prima abatere comisă de contribuabil însă bună-credință a fost anulată prin [Legea din 18 iulie 2025](#) privind modificări în domeniul fiscal. Buna-credință a contribuabililor se prezumă, cu excepția cazului unei evaluări din oficiu.

Conform **termenului de prescripție** pentru plata impozitelor, termenul standard în care autoritățile fiscale sunt autorizate să efectueze un control fiscal și să ajusteze baza impozabilă este de **3 ani**, începând de la prima zi a anului fiscal, cu excepția cazului în care exercițiul financiar al societății respective nu corespunde anului calendaristic.

Legea din 18 iulie 2025 își propune să simplifice reformele procedurale adoptate în 2022, care au introdus anumite perioade extinse de investigare și evaluare fiscală. În urma acestor modificări, începând cu anul fiscal 2023, perioadele actuale de investigare și evaluare sunt rezumate după cum urmează:

- **3 ani** pentru declarațiile fiscale standard (fără modificări);
- **4 ani** în cazul nedepunerii declarației sau al depunerii cu întârziere a declarației fiscale;

¹⁹https://finance.belgium.be/en/about_fps/institutions_dependent_upon_fps_finance/office_for_advance_tax_rulings

²⁰<https://finance.belgium.be/sites/default/files/downloads/125-guide-accompagnement-evaluation-ctcp-en.pdf>

- **4 ani** pentru așa-numitele declarații fiscale „complexe” în următoarele cazuri (dar perioada suplimentară nu poate fi utilizată pentru a examina anumite cheltuieli nepermise, inclusiv costurile mașinii, costurile restaurantului sau cadourile promoționale):
 - companii care depun un dosar local sau un raport fiscal în alt stat UE;
 - companii care depun un formular 275F pentru plăți efectuate către paradisuri fiscale;
 - companii care solicită o scutire fiscală, o derogare sau o reducere a impozitelor pe baza unei directive UE;
 - companii care aplică pentru un credit fiscal străin menționat în declarația lor fiscală;
 - atunci când informațiile fiscale sunt obținute de la autorități străine pe baza prevederilor *Directivelor DAC6*²¹ și *DAC7*²² privind planificarea fiscală și cooperarea administrativă;
 - aplicarea regulilor CFC pentru *Societăți Străine Controlate* - Controlled Foreign Companies,
 - prezența unei entități juridice care este raportabilă în scopuri fiscale ale Insulelor Cayman;
- **5 ani** pentru impozitul pe venit;
 - în anumite cazuri specifice se aplică anumite termene de prescripție mai lungi (de exemplu, cele prevăzute la **art. 358** din *Codul de impozitare fiscală*²³). Mai precis, **art. 358, alin.1, 3 și alin.2** din *Codul de impozitare fiscală* oferă administrației fiscale posibilitatea de a stabili un impozit suplimentar chiar și după expirarea perioadelor obișnuite de impozitare (**3 ani**). Acest lucru este posibil atunci când o cerere în instanță arată că venitul impozabil nu a fost declarat în unul dintre cei **5 ani** precedenți anului în care a fost depusă cererea. Din momentul în care decizia privind acțiunea în instanță nu mai este supusă unei căi de atac, autoritățile fiscale au la dispoziție o perioadă de **12 luni** pentru a stabili o impunere suplimentară.
- **7 ani** în cazurile de fraudă, aplicabile atât impozitului pe venit, cât și TVA-ului (situația anterioară reformei din 2022). Autoritățile fiscale trebuie să notifice contribuabilul cu privire la intenția de a aplica termenul prelungit în caz de suspiciune de fraudă și sunt obligate să precizeze indiciile precise ale fraudei.

²¹ <https://eur-lex.europa.eu/eli/dir/2018/822/oj/eng>

²² <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/RO/ALL/?uri=CELEX%3A32011L0016>

²³ <https://www.twobirds.com/en/insights/2023/belgium/constitutional-court-rules-that-articles-allowing-for-additional-taxes-after-ordinary-assessment>

CROAȚIA

*Serviciul de Inspecție al Administrației Fiscale*²⁴ din cadrul Ministerului de finanțe²⁵ din Croația²⁶ efectuează *controale fiscale* privind contribuabilii²⁷. *Nu există o reglementare specială privind verificarea documentară.*

Conform **Legii privind administrarea fiscală**²⁸, inspecția²⁹ se desfășoară de regulă după cum urmează³⁰:

- **Notificarea** controlului fiscal este trimisă contribuabilului;
- **Efectuarea** controlului fiscal;
- **Emiterea** unui proces-verbal în baza controlului fiscal.
- **Contribuabilul poate contesta procesul-verbal** în termenul de depunere stabilit. Dacă obiecțiile prezintă fapte și dovezi noi, inspectorul fiscal va întocmi un proces-verbal suplimentar.
- **Decizia fiscală se emite în termen de 60 de zile de la data la care procesele-verbale (suplimentare) au fost puse la dispoziția contribuabilului.** Excepție face ca decizia luată în temeiul legislației vama să se emită în termen de cel mult **30 de zile** de la expirarea perioadei de contestare. Atunci când nu au fost identificate nereguli în procesul de control fiscal sau contribuabilul a prezentat fapte și dovezi noi în procesul-verbal, pe baza cărora nu mai există temei pentru modificarea obligației fiscale, se emite o rezoluție care suspendă procedura.

Împotriva rezoluției se poate depune contestație în termen de **30 de zile** de la data la care contribuabilul a primit rezoluția. Acesta trebuie să primească un răspuns în termen de **3 luni** de la data depunerii contestației. Nu este permisă contestația împotriva rezoluției emise care suspendă procedura. După respingerea contestației, contribuabilul poate iniția proceduri judiciare respectiv formularea unor acțiuni în instanță.

Dreptul Administrației Fiscale de a stabili obligațiile fiscale și dobânzile, de a colecta impozite, dobânzi și cheltuieli de executare și dreptul contribuabilului la rambursarea impozitului, dobânzilor și cheltuielilor de executare se prescriu în termen de **6 ani**, calculați de la data începerii prescripției, adică 1 ianuarie a anului următor celui în care se depune declarația fiscală. Cu toate acestea, administrația fiscală poate iniția un control fiscal numai în termen de **3 ani**, calculați de la data începerii prescripției. În cazul abuzului de drept și al faptelor penale, se pot examina, de asemenea, tranzacțiile

²⁴ <https://mfin.gov.hr/tax-administration/2855>

²⁵ <https://porezna-uprava.gov.hr/Propisi#3245|3246|3251>

²⁶ <https://porezna-uprava.gov.hr/en>

²⁷ <https://porezna-uprava.gov.hr/en/about-tax-administration/7397>

²⁸ <https://porezna-uprava.gov.hr/Regulations#177|178>

²⁹ <https://www.fiscal-requirements.com/news/4461>

³⁰ <https://taxsummaries.pwc.com/croatia/corporate/tax-administration>

transfrontaliere, prețurile de transfer, acordurile fiscale care implică mai multe jurisdicții etc., chiar și pentru anii anteriori.

ESTONIA

Verificarea pe bază de documente (desk audit) este o formă de **control fiscal** (*maksukontroll*), reglementată de **Legea privind impozitele**³¹, în principal **Capitolul 4¹, art. 55¹–55⁵**, coroborat cu regulile generale privind *procedurile fiscale* (**Capitolul 3**), privind *probele* (**Capitolul 6**) și privind *declarațiile fiscale și stabilirea impozitului* (**Capitolul 8**).

Controlul fiscal este neutru din punct de vedere al formei: scopul său este de a verifica conformitatea și de a constata toate circumstanțele relevante pentru stabilirea obligației fiscale, indiferent dacă o majorează sau o diminuează (**art. 55¹**), și poate acoperi unul sau mai multe impozite, una sau mai multe perioade sau se poate limita la identificarea unei singure circumstanțe (**art.55¹(2)**). Verificarea documentară corespunde controlului fiscal efectuat de la birou, utilizând *instrumentele documentare specifice*, spre deosebire de inspecția la fața locului în temeiul **art. 72** din legea sus-menționată.

Aceste instrumente documentare sunt relevate, în special, prin:

- **art. 82 – principiul probei**, în temeiul căruia autoritatea fiscală își bazează evaluarea în principal pe declarațiile, conturile și înregistrările contribuabilului și colectează dovezi suplimentare atunci când are îndoieli cu privire la exactitatea acestora;
- **art. 88(1)** – competența autorității de a verifica suma autocalculată de contribuabil în declarația fiscală și, acolo unde este necesar, de a stabili impozitul, această evaluare fiind efectuată printr-o notificare de impunere în temeiul **art.95** din Legea privind impozitele;
- **art. 60–63** – competența de a solicita informații și documente de la contribuabil (**art. 60, art.62**), de la terți (**art. 61**, sub rezerva regulii de prioritate din **art. 61(2)**) și de la agenții și operatori de baze de date (**art. 63**); și
- **art. 49¹** – regula generală conform căreia acțiunile procedurale se desfășoară la sediul autorității fiscale.

Un mecanism separat, mai restrâns, este prevăzut de **art.88(2) din Legea privind impozitele**, în cadrul căruia autoritatea însăși calculează impozitul pentru anumite taxe (de exemplu, impozitul funciar) și trimite o **notificare de impozitare** (*maksuteade*) cu cel puțin **30 de zile** înainte de data scadenței. Aceasta nu este o verificare a autoevaluării unui contribuabil, ci un mecanism separat de calcul și notificare pentru impozitele calculate de autoritate. Dacă, în cadrul acestei proceduri, obligația fiscală trebuie

³¹ [Taxation Act-Riigi Teataja](#)

majorată, notificarea de impozitare inițială este abrogată și înlocuită cu o notificare de impozitare (**art. 88(6)**) din Legea privind impozitele.

Autoritatea competentă pentru efectuarea inspecțiilor fiscale este *Consiliul Fiscal și Vamal* ([Maksu- ja Tolliamet](#) - MTA) pentru impozitele de stat și administrația municipalității rurale sau a orașului pentru impozitele locale (**art. 5** din aceeași lege).

Desfășurarea procedurii

Autoritatea fiscală lucrează pe baza declarațiilor fiscale, conturilor și datelor pe care le deține deja (**art. 82**) și poate solicita documente justificative sau explicații de la contribuabil (conform **art. 60- 62**), de la terți (**art. 61**) sau de la agenții și operatori de baze de date (**art.63**). Conform principiului investigației (**art. 11** din Legea privind impozitele), aceasta decide ce probe sunt necesare și nu se limitează la cererile și probele depuse de părți; poate verifica suma calculată de contribuabil și, dacă este necesar, poate stabili impozitul (**art. 88(1)**). Acțiunile enumerate la **art.55³** din Legea privind impozitele: – examinarea circumstanțelor relevante pentru impozitare, verificarea documentelor și solicitarea de informații și explicații – pot fi întreprinse pe bază verbală, fiind necesar un ordin scris doar în cazurile prevăzute la **art. 60–62** (în special cereri adresate terților sau citații la biroul autorității).

Controlul fiscal începe prin notificarea contribuabilului cu privire la începerea și domeniul de aplicare al acestuia, perioada revizuită și drepturile și obligațiile contribuabilului (art.55²(1)–(2)); o modificare a domeniului de aplicare trebuie notificată, de asemenea (**art.55²(3)**). Această notificare poate fi omisă dintr-un motiv juridic semnificativ – în special, un risc ca respectivul contribuabil să obstrucționeze controlul sau să ascundă, să modifice sau să distrugă date, documente sau elemente relevante – caz în care contribuabilul este notificat cât mai curând posibil după prima acțiune procedurală **art. 55²(4)–(5)** din Legea privind impozitele.

Două activități conexe nu sunt acoperite de acest regim de notificare: *analiza internă a riscurilor și potrivirea automată a datelor* efectuată înainte de orice control fiscal (**art. 59(1¹)**), care sunt un instrument de selecție și nu o procedură desfășurată împotriva contribuabilului; și emiterea notificărilor fiscale conform **art.88 alin. (2)** pentru impozitele calculate de autorități, cum ar fi impozitul pe teren, care este un mecanism de calcul și notificare, mai degrabă decât un audit al contribuabilului (notificarea fiscală este în sine transmisă cu cel puțin **30 de zile** înainte de data scadenței).

În timpul controlului, autoritatea fiscală asigură **dreptul de a fi ascultat și informează contribuabilul** cu privire la posibilitatea de a oferi explicații și de a prezenta dovezi suplimentare; înainte de încheierea controlului, informează contribuabilul cu privire la rezultat și poate organiza un interviu final (**art. 55⁵(1)–(2)**). De regulă, aceasta întocmește un **raport de control (kontrollakt)** care prezintă circumstanțele de fapt și de drept semnificative și informează contribuabilul cu privire la posibilitatea de a prezenta **obiecții (art. 55⁵(3))** din Legea privind impozitele.

În cazul în care nu se constată circumstanțe care să modifice obligația fiscală sau contribuabilul este de acord cu concluziile autorității, nu este necesar un raport de control; **autoritatea notifică în schimb contribuabilul, în scris, când s-a încheiat controlul fiscal.** Contribuabilul poate solicita, în scris, în termen de **10 zile** calendaristice de la primirea notificării respective, întocmirea unui raport de control (**art. 55⁵(4)**). Această notificare de încetare a controlului este echivalentă cu o **decizie de impunere** în temeiul **art.95**, iar **art.101–103** din Legea privind impozitele reglementează *modificarea sau revocarea acesteia* (**art. 55⁵(5)**).

Dacă controlul duce la o modificare a obligației fiscale, autoritatea emite o **notificare** de impunere (**art.95**) sau, împotriva unei terțe părți, o decizie de stabilire a răspunderii (**art. 96**). Astfel de decizii trebuie să fie scrise și motivate (**art. 46**) și trebuie comunicate cu cel puțin **30 de zile** înainte de data scadenței plății impozitului (**art. 95(5)**).

Potrivit **art.88 alin.(2)**, în cazul în care obligația trebuie majorată, notificarea de impunere este abrogată și se emite în schimb o decizie de impunere (**art. 88(6)**) din Legea privind impozitele.

Legea menționată **nu stabilește o durată maximă pentru controlul fiscal.** Se aplică două limite generale: procedura trebuie să fie „cât mai simplă, rapidă și eficientă posibil” și să se desfășoare fără întârzieri nejustificate, evitând costurile și inconvenientele inutile (**art.10(3)**); iar timpul disponibil este limitat de **termenul de prescripție** pentru stabilirea impozitului - **3 ani**, de regulă, și **5 ani** pentru neplata sau reținerea intenționată a impozitului (**art. 98(1)**); O perioadă separată între **1 an – 4 ani** în cazul în care obligațiile legate de declarația fiscală nu sunt îndeplinite – se aplică datorilor care nu implică obligația de a depune o declarație (**art. 98(2)**); o evaluare se consideră efectuată la timp dacă notificarea sa a început înainte de expirarea perioadei (**art.98(4)**). În practică, durata reală depinde de domeniul de aplicare al verificării documentare, de volumul de informații și de cooperarea contribuabilului și variază de la caz la caz. O cerere de emitere a unei decizii administrative sau de efectuare a unei acțiuni se soluționează, în general, în termen de **30 de zile** (**art. 46(7)**) din Legea privind impozitele.

Înainte de a emite o **decizie administrativă** privind drepturile contribuabilului, autoritatea trebuie să ofere acestuia posibilitatea de a-și prezenta opinia și obiecțiile (**art. 13(1)**) din Legea privind impozitele. În controlul fiscal bazat pe documente (*desk audit*), acest drept se exercită, în general, prin schimburi de opinii scrise, mai degrabă decât prin audieri orale; de asemenea, este prevăzut de **art.55⁵** din Legea privind impozitele (*dreptul de a fi ascultat în timpul controlului și posibilitatea de a obiecta la raportul de control*).

Dreptul de a fi ascultat în timpul controlului nu este asigurat în cazurile enumerate la **art.13(2)** din Legea privind impozitele, și anume în cazul în care:

- este necesară o acțiune promptă pentru a preveni daunele rezultate din întârzieri sau pentru a proteja interesele publice;
- autoritatea nu se abate de la datele furnizate de contribuabil într-o cerere, solicitare sau explicație și nu sunt necesare date suplimentare;

- decizia nu este luată în detrimentul contribuabilului;
- notificarea necesară pentru a permite prezentarea opiniilor ar împiedica atingerea scopului deciziei; sau
- în alte cazuri prevăzute de lege.

Consiliul Fiscal și Vamal poate emite decizii și documente administrative în mod automat, fără intervenția directă a unui funcționar fiscal (**art. 46²**). Acest lucru nu înlătură în sine dreptul de a fi ascultat; În practică, acest drept nu este adesea exercitat separat, deoarece se aplică o excepție în temeiul **art.13 alin.(2)** din Legea privind impozitele (de exemplu, în cazul în care decizia se bazează exclusiv pe datele proprii ale contribuabilului sau nu este adversă). În cazul în care o decizie automatizată este adversă și nu se bazează exclusiv pe datele proprii ale contribuabilului, dreptul de a fi ascultat se aplică în continuare.

Condiții pentru controale fiscale mai extinse

Dacă **verificarea documentară** relevă un risc mai mare sau probleme mai complexe, autoritatea poate extinde domeniul de aplicare al controlului – notificând contribuabilul în temeiul **art. 55²(3)** – și poate trece la măsuri mai intruzive. Din momentul în care autoritatea inspectează spațiile, proprietățile și bunurile mobile la fața locului în temeiul **art.72**, verificarea nu mai este un **audit de birou** și devine un **control la fața locului**. O astfel de inspecție fiscală nu permite efectuarea de percheziții, deschiderea spațiilor încuiate sau a camerelor de depozitare sau intrarea într-o locuință împotriva voinței ocupanților acestora (**art. 72(1)**); în general, se acordă o *notificare prealabilă*, dar poate fi omisă în cazuri urgente sau în cazul în care ar pune în pericol scopul inspecției (**art. 72(3)**).

Rezultatul analizei de risc pentru contribuabil

Selecția cazurilor pentru **verificare documentară se bazează pe analiza de risc**. Pentru evaluarea și analizarea riscului de încălcări și identificarea persoanelor în cauză, Consiliul Fiscal și Vamal poate obține, la cerere justificată și gratuit, date din bazele de date de stat privind persoanele, activele acestora, activitățile lor comerciale și bunurile și logistica aferente (**art.59(1¹)**). Analiza de risc este un instrument intern de selecție și prioritizare: aceasta nu creează sau nu modifică, prin ea însăși, o obligație fiscală și nu înlocuiește etapele procedurale. Orice modificare a situației contribuabilului rezultă numai dintr-un act emis ulterior procedurii fiscale – o *notificare de impunere* (**art. 95**), o *decizie de stabilire a răspunderii* (**art. 96**) sau, conform **art. 88(2)**, o notificare de impunere – cu garanțiile prevăzute la **art.11–14** și **art.46** din Legea privind impozitele.

Verificarea documentară se bazează pe *principiul probei* (**art. 82**), pe *atribuția de verificare și evaluare* (**art.88(1)**) și pe *instrumentele de informare* conform art.60–63, efectuate în cadrul principiilor generale ale Legii fiscale și ale dreptului administrativ, în special:

- **legalitatea** – monitorizarea conformității în limitele competenței acordate de lege (*art.10(1)*) din Legea privind impozitele;
- **principiul investigației** – luarea în considerare a tuturor faptelor relevante, atât pentru creșterea, cât și pentru reducerea răspunderii (*art.11*);
- **discreția exercitată în limitele autorizației** și ale principiilor generale de drept, evaluând faptele relevante și interesele legitime (*art.12*);
- **eficiența și absența întârzierilor nejustificate**, evitând costurile și inconvenientele inutile (*art.10(3)*) din Legea privind impozitele;
- **dreptul de a fi ascultat** (*art.13*) și obligația de a informa contribuabilul (*art.14*);
- **decizii administrative** scrise și motivate, cu informații despre **căile de atac** disponibile (*art.46* din Legea privind impozitele);
- **protecția secretului fiscal** (*art.26*);
- **dreptul de a contesta deciziile** prin proceduri de contestare (*Capitolul 14, art. 137 și următoarele*) și recurs la instanța administrativă (**art.151** din Legea privind impozitele).

În practică, *principiul bunei administrări* impune ca solicitările de informații să fie clare, justificate și proporționale; să fie solicitate doar datele relevante pentru caz; contribuabilul să fie informat cu privire la drepturile, obligațiile și căile de atac; și ca etapele procedurale și constatările să fie documentate. Comunicarea între părți se bazează pe canale electronice - mediul e-MTA/e-Tax Board (**art.54**). Selecția cazurilor și intensitatea verificării sunt bazate pe risc, instrumentele mai intruzive, inclusiv inspecția la fața locului (**art.72**), fiind rezervate situațiilor cu risc evaluat mai mare.

FINLANDA

Potrivit **art.2** din **Legea nr.503/2010 privind Administrația Fiscală finlandeză**³², cu modificările ulterioare, atribuțiile organelor fiscale includ stabilirea impozitelor, **controlul fiscal**, colectarea, recuperarea impozitelor și taxelor, precum și protejarea drepturilor legale ale contribuabililor. *Nu există o reglementare specială privind verificarea documentară.*

Inspecțiile fiscale se desfășoară în conformitate cu bunele practici de audit fiscal. Auditurile se efectuează astfel încât, pe lângă impozitele efectiv stabilite, să cauzeze cât mai puține costuri și perturbări posibil operațiunilor comerciale ale contribuabilului. Recent, Administrația Fiscală finlandeză a implementat așa-numitele **auditori la distanță**, care sunt foarte convenabile pentru contribuabil.

Un audit fiscal este principala metodă de efectuare a unui control fiscal sporit sau direcționat. Scopul unui audit fiscal este de a verifica, prin examinarea evidențelor contabile originale ale contribuabilului și a altor materiale contabile, precum și prin alte

³² <https://www.finlex.fi/en/legislation/2010/503/amendment-history/20171130>

mijloace de colectare a informațiilor, corectitudinea informațiilor furnizate pentru a asigura evaluarea corectă a impozitelor sau a altor obligații de plată.

Art.14 din **Legea nr.1558/1995 privind procedura fiscală**³³, cu modificările ulterioare, prevede următoarele referitor la **controalele fiscale**:

- Un contribuabil, la cererea Administrației Fiscale³⁴, în cursul anului fiscal sau ulterior, prezintă spre inspecție evidențele contabile, notele, precum și toate documentele referitoare la activitățile comerciale sau alte activități generatoare de venituri, precum și orice alte materiale care pot fi necesare în scopul impozitării sau pentru soluționarea unei contestații privind impozitarea.
- În consecință, contribuabilul este supus unei obligații extinse de divulgare în cadrul unui audit fiscal. Evidențele contabile și alte materiale trebuie prezentate spre inspecție chiar dacă conțin informații confidențiale din perspectiva contribuabilului.

Din punct de vedere procedural, același art.14 din Legea privind procedura fiscală prevede că, un control fiscal trebuie **notificat în prealabil**: *contribuabilul va fi informat în prealabil cu privire la **data începerii și locul controlului fiscal**, cu excepția cazului în care există motive speciale care fac excepție de la această procedură.*

Aceste motive speciale pot include, de exemplu, o suspiciune de implicare în evaziunea fiscală sau situații în care contribuabilul nu poate fi contactat. În cazurile în care un control fiscal este inițiat fără notificare prealabilă, se consideră că există o oportunitate de a obține informații care afectează impozitarea și care ar putea fi compromise dacă s-ar emite o notificare prealabilă.

De asemenea, dispoziții detaliate privind desfășurarea controalelor fiscale, precum și privind materialele și documentele care trebuie prezentate, sunt stabilite în *Decretul nr.763/1998 privind procedura fiscală*³⁵(*Asetus verotusmenettelystä*), cu modificările ulterioare.

Conform **art.2** din acest Decret : *"În timpul controlului fiscal, contribuabilul va fi informat, acolo unde este posibil, cu privire la obiectivele controlului, la desfășurarea acestuia și la orice măsuri ulterioare, iar aspectele identificate în timpul controlului vor fi clarificate. În plus, contribuabilului i se vor oferi, acolo unde este necesar, îndrumări și consultanță privind impozitarea".*

În practică, obiectivele și desfășurarea auditului sunt adesea discutate în timpul unei întâlniri inițiale, în timp ce măsurile și constatările ulterioare identificate în timpul auditului sunt comunicate contribuabilului într-o întâlnire la încheierea acestuia.

³³ <https://www.finlex.fi/en/legislation/1995/1558>

³⁴ <https://www.vero.fi/en/businesses-and-corporations/>

³⁵ <https://www.finlex.fi/fi/lainsaadanto/1998/763>

În privința **duratei** controlului conform Decretului privind procedura fiscală, **un raport de audit fiscal trebuie întocmit fără întârzieri nejustificate**. Cu toate acestea, **nu sunt prevăzute termene legale pentru finalizarea raportului de audit**. În ceea ce privește conținutul său, Decretul prevede că *raportul* trebuie să includă, cel puțin, o descriere a cursului auditului, materialele examinate, faptele care afectează impozitarea, orice îndrumări furnizate în timpul auditului, explicațiile prezentate de contribuabil, prevederile legale aplicabile, precum și concluziile auditorului și raționamentul pe care se bazează acestea.

La finalizarea raportului de inspecție fiscală, contribuabilului i se va oferi, într-un termen rezonabil, posibilitatea de a fi audiat. La **audierea contribuabilului**, se vor specifica aspectele asupra cărora se așteaptă în mod special ca acesta să ofere clarificări.

În practică, acest lucru se realizează prin anexarea la raportul de inspecție fiscală a unui document prin care se solicită răspunsul contribuabilului, într-un termen specificat, la aspectele menționate în raport. O solicitare de clarificări poate fi, de asemenea, trimisă contribuabilului supus inspecției înainte de întocmirea raportului de inspecție fiscală. În astfel de cazuri, aspectul pentru care se solicită clarificări a fost considerat în cadrul inspecției ca fiind de o asemenea importanță încât trebuie rezolvat înainte de finalizarea raportului.

Controalele fiscale se desfășoară în conformitate cu principiile buneii administrări, așa cum sunt prevăzute în *Legea nr.1558/1995 privind procedura fiscală* și *Legea nr.434/2003 privind procedura administrativă*³⁶, cu modificările ulterioare. Principiul protecției așteptărilor legitime se aplică în toate etapele calculării impozitării. Chiar și în cazul în care comportamentul contribuabilului nu respectă cerințele legislației fiscale, acest principiu poate împiedica impunerea unui impozit sau o reevaluare în detrimentul contribuabilului.

În procedurile de stabilire a impozitelor și în alte măsuri legate de impozite, interesele, atât ale beneficiarilor impozitelor, cât și ale contribuabililor trebuie luate în considerare în mod imparțial (**art.26 alin.1** din *Legea privind procedura fiscală*).

Principiul proporționalității impune ca măsurile luate de autorități (fiscale) să fie proporționale cu obiectivul urmărit. Aceasta înseamnă că toate măsurile trebuie să fie necesare pentru soluționarea problemei în cauză.

Principiul limitării scopului implică faptul că o autoritate (fiscală) nu trebuie să utilizeze în mod abuziv puterile sale discreționare, ci le poate exercita doar în scopuri legale. Prin urmare, o autoritate nu își poate folosi puterile, de exemplu, pentru a promova interese personale. Deciziile trebuie să se bazeze exclusiv pe motive legale.

³⁶ <https://www.finlex.fi/en/legislation/translations/2003/eng/434>

Principiul obiectivității se referă la cerința imparțialității. Deciziile autorităților fiscale trebuie să fie motivate în mod corespunzător, iar acestea trebuie să își îndeplinească atribuțiile într-un mod imparțial.

FRANȚA

Autoritățile fiscale franceze sunt responsabile de verificarea respectării obligațiilor contribuabililor și de efectuarea **inspecțiilor fiscale** respectiv de emiterea de **decizii de impunere**³⁷. *Nu există o reglementare specială privind verificarea documentară.*

Odată ce o *decizie de impunere* este notificată de către autoritățile fiscale și presupunând că persoana contribuabilă nu este de acord cu o astfel de decizie, aceasta are la dispoziție o perioadă de **30 de zile** pentru a-și prezenta comentariile cu privire la ajustările notificate (*cu o posibilă prelungire de 30 de zile la cerere*). În urma schimburilor de opinii dintre autoritățile fiscale și contribuabil (inclusiv utilizarea recursului ierarhic). Dacă dezacordul persistă, contribuabilul are opțiunea de a face apel la Comisia Departamentală pentru Investigații și Litigii Fiscale (CDIDTCA³⁸). Această comisie care se întrunește la cererea contribuabilului, care trebuie depusă în termen de **30 de zile** de la primirea „răspunsului la observațiile contribuabilului”.

CDIDTCA este compusă dintr-un judecător de la Curtea Administrativă, 2 reprezentanți ai autorităților fiscale și 3 reprezentanți ai contribuabilului (dintre care unul poate aparține aceleiași profesii ca și contribuabilul). În caz de egalitate de voturi, votul președintelui (judecătorul de la Curtea Administrativă) este decisiv.

Trebuie menționat că CDIDTCA nu are jurisdicție asupra cauzelor legate de venituri din închirierea proprietăților, salariilor și plăților, veniturilor din investiții sau câștigurilor de capital pentru persoane fizice.

Domeniile sale de competență³⁹ sunt limitate la profiturile industriale și comerciale, profiturile necomerciale, profiturile agricole și TVA. CDIDTCA (Comisia Departamentală pentru Investigații și Litigii Fiscale) se pronunță doar asupra chestiunilor de fapt, nu și asupra chestiunilor de drept. În plus, opinia sa este consultativă și nu obligatorie.

Trebuie menționat că contribuabilul are opțiunea de a face apel la superiorul auditorului, și anume inspectorul principal. De asemenea, acesta poate face apel la inspectorul departamental înainte sau după sesizarea CDIDTCA.

³⁷ <https://cms.law/en/int/expert-guides/cms-expert-guide-to-insurance/france>

³⁸ https://www.legifrance.gouv.fr/codes/section_lc/LEGITEXT000006069577/LEGISCTA000006162763/

³⁹ <https://bofip.impots.gouv.fr/bofip/873-PGP.html/identifiant%3DBOI-CF-CMSS-20-10-20130805>

În cazurile în care dezacordul dintre organele fiscale și contribuabil persistă, acesta din urmă poate depune o **contestație** la instanțele administrative sau la instanțele civile, în funcție de tipul de impozit care a făcut obiectul deciziei de impunere.

În Franța, există 2 niveluri de jurisdicție în materie fiscală. De asemenea, Curtea Supremă de Justiție se poate pronunța asupra unor chestiuni de drept fiscal după decizia unei curți de apel⁴⁰, dar acesta nu constituie un al treilea nivel de jurisdicție.

În ultimii ani, Franța și-a consolidat legislația penală aplicabilă în materie fiscală. Procedura fiscală obligă transferarea către procuror a oricărei reevaluări fiscale care depășește suma de 100.000 EUR, cu condiția ca reevaluarea respectivă să ducă în mod special la aplicarea de către autoritățile fiscale a unei sancțiuni fiscale de 100%, 80% sau 40% pentru rea-credință (în cazurile respective) sau dacă o fraudă fiscală a avut deja loc în ultimii 6 ani.

În anumite circumstanțe, procesele de regularizare fiscală sunt facilitate prin aplicarea unor sancțiuni mai mici. Sub rezerva anumitor condiții, există posibilitatea ca societățile comerciale să încheie acorduri fiscale consolidate cu organele fiscale pentru a facilita comunicarea și emiterea de decizii de impunere.

Articolul L64 din [Codul Procedurilor Fiscale](#) prevede cadrul legal utilizat de administrația fiscală franceză pentru a sancționa evaziunea fiscală sau evitarea fiscală agresivă. Acesta permite autorităților să anuleze tranzacțiile juridice artificiale care există doar pentru a reduce obligațiile fiscale⁴¹.

Conform **regulei generale anti-abuz** ([GAAR](#)⁴²), contribuabilii au dreptul să ignore, ca fiind neopozabile împotriva lor, actele care constituie un **abuz de drept**,⁴³ fie pentru că aceste acte sunt fictive, fie pentru că, urmărind să beneficieze de o aplicare literală a legilor sau deciziilor împotriva obiectivelor urmărite de autorii lor, aceste acte nu ar fi putut avea alt scop decât evitarea sau atenuarea sarcinii fiscale pe care partea în cauză ar fi suportat-o în mod normal, având în vedere situația sau activitățile economice reale, dacă aceste acte nu ar fi fost executate sau comise. Pe lângă impozitele evitate și dobânda standard pentru întârzierea plății, se aplică o penalizare de 80% pentru „abuz de drept”. Dacă administrația fiscală implementează această penalizare, se aplică norme procedurale specifice care vizează oferirea de garanții sporite contribuabililor.

Mai mult, există o prevedere mai amplă privind GAAR (denumită informal „*mini abus de droit*”). Prin acordul fiscal între părți se poate ignora un aranjament sau o serie de aranjamente, puse în aplicare în scopul principal sau în unul dintre scopurile principale de a obține un avantaj fiscal care contravine obiectului sau scopului legislației fiscale franceze și nu este autentic (ceea ce înseamnă că nu se bazează pe raționament

⁴⁰ <https://tpcases.com/france-vs-coupo-le-finance-march-2026-administrative-court-of-appeal-of-nantes-ca/>

⁴¹ <https://bofip.impots.gouv.fr/bofip/12049-PGP.html/identifiant%3DBOI-CF-IOR-30-20-20200131>

⁴² <https://tpcases.com/pop-pages/france/>

⁴³ <https://hal.science/hal-04156431/document>

economic). Sancțiunile și normele procedural-fiscale diferă de cele aplicabile în cadrul procedurii obișnuite privind abuzul de drept.

În ceea ce privește impozitul pe venit, **termenul general de prescripție** expiră la sfârșitul celui de-al **3 an** următor celui care a declanșat obligația fiscală. Cu toate acestea, autoritățile fiscale au dreptul să conteste reportările de pierderi fiscale disponibile fără limită de timp. În anumite circumstanțe, termenul de prescripție poate fi prelungit până la **10 ani** (de exemplu, fraudă, fapte nedivulgate/ascunse). Termenul de prescripție poate fi întrerupt și în anumite circumstanțe (de exemplu, asistență fiscală internațională).

GERMANIA

Procedura fiscală în Germania este reglementată de [Codul Fiscal](#) (*Abgabenordnung*⁴⁴). **Nu există o procedură specifică de control fiscal cunoscută sub numele *verificare documentară* sau de „audit fiscal la birou”.** O procedură fiscală începe, în general, cu declarația fiscală a contribuabilului. Legislația fiscală reglementează obligațiile de depunere a declarațiilor fiscale.

Autoritățile fiscale vor investiga faptele unui caz în virtutea atribuțiilor, conform **principiului investigației** (*Untersuchungsgrundsatz*). În acest sens, acestea vor lua în considerare toate circumstanțele relevante, inclusiv cele favorabile contribuabililor (**art.88 (1) din Codul Fiscal**). Autoritățile fiscale vor determina tipul și domeniul de aplicare al investigațiilor pe baza circumstanțelor fiecărui caz individual și pe baza principiilor coerenței, legalității și proporționalității; acestea nu se vor limita doar la cererile de prezentare a probelor sau de documentele prezentate de participanți. Deciziile privind tipul și domeniul de aplicare al investigațiilor pot lua în considerare experiența generală a autorităților fiscale, precum și eficiența din punct de vedere al costurilor și rapiditatea (**art.88 (2) Codul Fiscal**).

În cadrul competențelor lor de investigare, autoritățile fiscale pot, prin urmare, efectua un „audit din oficiu” al cazului în orice moment – sub rezerva **termenului de prescripție**. În acest sens, acestea pot consulta documentele de care dispun din dosarele fiscale ale contribuabilului, inclusiv declarația fiscală, precum și informații privind cazul prezentate autorităților fiscale de către terți (cum ar fi angajatori, fonduri de pensii și furnizori de asigurări de sănătate) și, dacă este cazul, documente suplimentare, cum ar fi notificări de la alte autorități.

Dacă autoritatea fiscală relevantă nu poate verifica cazul după depunerea declarației fiscale, aceasta poate emite totuși o **notificare de impunere** cu o clauză de revizuire (*Vorbehalt der Nachprüfung*). Dosarul fiscal rămâne în continuare deschis pentru o verificare ulterioară. Atâta timp cât cazul fiscal nu a făcut obiectul unei verificări finale, impozitele pot fi stabilite în general sau, în anumite cazuri, provizoriu, revizuite,

⁴⁴ [AO - nichtamtliches Inhaltsverzeichnis](#)

fără a fi necesară o justificare (**art.164 (1) Codul Fiscal**). Impozitul pe venit poate fi anulat sau modificat atâta timp cât clauza de revizuire rămâne în vigoare. De exemplu, notificările de impunere către antreprenori și companii sunt de regulă emise cu o clauză de revizuire.

Înainte de emiterea unei **decizii de impunere** sau a unui alt **act administrativ** care afectează drepturile unui contribuabil (sau ale unei alte părți implicate), acestuia ar trebui să i se ofere *posibilitatea de a comenta* faptele relevante pentru decizie. Acest lucru se aplică în special în cazul în care există o abatere semnificativă de la datele menționate în declarația fiscală în detrimentul contribuabilului (**art.91 (1) Codul Fiscal**).

Consultarea părților poate fi dispusă atunci când nu este impusă de circumstanțele unui caz individual, în special atunci când nu există o abatere în dezavantajul unui participant față de detaliile reale pe care le-a furnizat în declarația sa fiscală sau în altă declarație (**art.91(2) pct.3 Codul Fiscal**). De asemenea, consultarea trebuie să aibă loc dacă, la emiterea unei decizii de impunere, autoritățile fiscale utilizează date transmise electronic de către o entitate obligată să raporteze astfel de informații în temeiul prevederilor legale, în loc de datele furnizate în declarația fiscală (**art.91(2a) Codul Fiscal**).

ITALIA

Pentru a promova cooperarea dintre administrația fiscală italiană și contribuabili, prin [Decretul legislativ nr. 128 din 5 august 2015](#) a fost introdus în sistemul fiscal intern un *regim de conformitate cooperativă* (așa-numitul „Adempimento Collaborativo”) ⁴⁵.

Odată cu aprobarea [Legii nr.111/2023](#) pentru reforma sistemului fiscal și cu adoptarea [Decretelor legislative nr.221/2023](#) și [nr.108/2024](#), se acordă o atenție suplimentară companiilor care intenționează să investească în transparență față de autoritățile fiscale în cadrul regimului de conformitate cooperativă. În special:

- termenele de evaluare fiscal pentru acestea sunt reduse semnificativ,
- recompensele sunt sporite pentru contribuabilii care aplică regimul de conformitate, până la neaplicarea, atât a sancțiunilor administrative, cât și a sancțiunilor penale.

Pragurile de eligibilitate pentru acest regim fiscal au fost revizuite semnificativ. Începând cu 2026, pragul de acces pentru companii este redus la 500 de milioane EUR pentru cifră de afaceri sau venituri, iar din 2028 va fi redus la 100 de milioane EUR ⁴⁶.

⁴⁵ <https://www.agenziaentrate.gov.it/portale/schede/agevolazioni/regime-di-adempimento-collaborativo/infogen-reg-adempimento-collaborativo>

⁴⁶ <https://www.internationaltaxreview.com/article/2dhebgw9tza3dwsvtphxe/sponsored/guide-to-italys-cooperative-compliance-regime-for-managing-tax-risks>

Pentru entitățile care intenționează să opteze pentru acest regim fiscal, există o cerință obligatorie pentru certificarea sistemului de control de către profesioniști independenți calificați. Scopul certificării este de a confirma că societatea are un audit intern eficient, integrat cu sistemul de controale de raportare financiară și contabilă, capabil să asigure că datele contabile pe care se bazează obligațiile fiscale sunt fiabile și solide⁴⁷.

O extindere a aplicării acestui regim fiscal de conformitate se poate acorda pentru contribuabilii care aparțin aceluiași grup economic, cu condiția ca cel puțin un subiect din grup să îndeplinească cerințele de dimensiune și ca grupul să adopte un sistem integrat certificat de detectare, măsurare, gestionare și control certificat al riscului fiscal.

De asemenea, se aplică recompense pentru companiile care îndeplinesc condițiile fiscale, cum ar fi:

- *pentru riscurile fiscale semnificative comunicate în timp util și exhaustiv înainte de depunerea declarației fiscale sau înainte de termenele limită de plată a impozitelor; excluderea sancțiunilor administrative și lipsa răspunderii pentru infracțiunea de declarație neloială;*
- *reducerea termenelor de evaluare fiscală cu **2 ani** dacă dețin certificat fiscal autorizat;*
- *reducerea suplimentară cu **1 an** a termenelor de evaluare în cazul obținerii certificării fiscale (așa-numita marcă de conformitate „puternică”);*
- *reducerea sancțiunilor administrative cu 50% pentru riscurile fiscale incluse în matricea de control al riscurilor fiscal;*
- *excluderea sancțiunilor administrative aplicate, precum și lipsa răspunderii pentru infracțiunea de declarație neloială pentru riscurile legate de conduită în perioadele fiscale anterioare intrării în acest regim fiscal, dacă sunt comunicate în termen de **120 de zile** de la dispoziția de admitere a conduitei neconforme.*

Mai mult, pentru contribuabilii mijlocii care nu îndeplinesc cerințele pentru a aplica regimul sus-menționat, dar au implementat un control integrat eficient prin comunicarea specifică către autoritățile fiscale (opțiune irevocabilă pe o perioadă de **2 ani**) și au comunicat, prin intermediul unei decizii fiscale, riscurile fiscale în mod preventiv înainte de depunerea declarației sau înainte de termenele limită de plată a impozitelor, se oferă următoarele beneficii: • *excluderea sancțiunilor administrative;* • *lipsa răspunderii pentru infracțiunea de declarație neloială.*

Tot în acest sens, a fost introdus un *Cod de conduită*⁴⁸ pentru a defini și reglementa angajamentele reciproce dintre autoritățile fiscale și contribuabili⁴⁹. De asemenea,

⁴⁷ <https://cms.law/en/int/expert-guides/cms-expert-guide-to-insurance/italy>

⁴⁸ https://kdocs.kpmg.it/Marketing_Studio/24062024Italian_Cooperative_Compliance_Regime.pdf

⁴⁹ <https://www.taxbridge.it/en/service/fiscal-risk-management-tools/>

autoritățile fiscale italiene au emis *Orientări specifice privind controlul fiscal intern și matricea de risc și control* pentru entitățile industriale. În special, clarificările se referă la:

- *Conținutul pentru calificarea unui control intern integrat pentru un grup economic;*
- *Conținutul și metodele de elaborare a modelului de conformitate fiscal;*
- *Conținutul și metodele de elaborare a politicii Interpretative de management al riscurilor;*
- *Conținutul și metodele de elaborare a matricei de risc și control.*
- *Metodologiile care trebuie utilizate pentru certificarea fiscală.*

Aderarea companiilor italiene la *regimul de conformitate cooperativă* este, de asemenea, primul pas pentru participarea la **Programul Internațional de Asigurare a Conformității (ICAP)** în cadrul OECD respectiv un program voluntar pentru un proces multilateral de evaluare și asigurare a riscurilor, ce oferă siguranță în cazul în care administrațiile fiscale care participă la evaluarea riscurilor unei companii multinaționale consideră că un risc acoperit prezintă un risc scăzut⁵⁰.

Începând cu anul fiscal 2018, așa-numita evaluare a studiilor sectoriale (respectiv proceduri speciale de *control fiscal* pentru companiile a căror cifră de afaceri totală nu depășește 7,5 milioane EUR) a fost înlocuită de un **sistem de indici (ISA)** pentru identificarea și recompensarea contribuabililor (aplicabil în prezent pentru contribuabilii a căror cifră de afaceri totală nu depășește 5.164.569 EUR).

În special, ISA reprezintă o metodologie economică și statistică pentru a determina nivelul de fiabilitate fiscală al contribuabililor. Un nivel scăzut de fiabilitate va crește riscul de a fi incluși în lista utilizată de autoritățile fiscale pentru a selecta contribuabilii care vor fi auditați.

De asemenea, în materie de **audit fiscal** există *acordul bianual avansat* (concordato preventivo biennale⁵¹) instituit prin **art.7** din Decretul-lege nr. 13/2024 respectiv un aranjament rezervat: contribuabililor care aplică Indicele Sintetic de Fiabilitate Fiscală (așa-numitul ISA) și contribuabililor aflați în regim forfetar prevăzut de Legea nr. 190/2014 (așa-numitele „forfettarii”⁵²), cu modificările ulterioare⁵³. Aceasta constă în propunerea de către Agentia Fiscală italiană a unei prognoze pentru anumite companii, pentru următoarea perioadă de 2 ani, a veniturilor din activitatea comercială în scopul stabilirii impozitelor datorate în avans.

⁵⁰ <https://www.oecd.org/en/about/programmes/icap.html>

⁵¹ <https://www.agenziaentrate.gov.it/portale/concordato-preventivo-biennale-cpb-contribuenti-isa-2025/che-cos-imprese>

⁵² <https://taxing.it/small-taxpayers-flat-rate-tax-regime/>

⁵³ <https://www.studiopaci.net/post/decreto-legislativo-13-2024-concordato-preventivo-biennale>

Decizia de impunere este emisă de către autoritatea fiscală în situația în care contribuabilul a direcționat venituri în scopuri fiscale; scopul său este de a solicita clarificări cu privire la interpretarea unei reguli fiscale, referitoare la impozitele datorate către stat, care urmează să fie aplicată cazurilor concrete și individualizate.

În cadrul acestui regim de concordat fiscal, autoritățile fiscale trebuie să inițieze procedura de control în termen de **30 de zile** de la primirea unei solicitări; cu toate acestea, se aplică și acceptarea tacită din partea autorităților fiscale. Inspekția fiscală care implică o procedură contradictorie între autoritățile fiscale și contribuabil se încheie în termen de **180 de zile** de la declanșarea acesteia.

Acțiunile formulate în instanță pot privi prețurile de transfer, aplicarea regulilor de atribuire a profiturilor și pierderilor către un sediu economic/fiscal, tratamentul fiscal al dividendelor, dobânzilor, redevențelor sau altor venituri, etc.

În special, pentru acele companii care intenționează să facă noi investiții în Italia⁵⁴ pentru o valoare de cel puțin 15 milioane EUR, ar putea fi luată o „hotărâre privind noile investiții”, care să dezvăluie tratamentul fiscal al investiției și toate tranzacțiile extraordinare aferente. Răspunsul autorităților fiscale trebuie notificat contribuabililor în termen de **120 de zile**. Termenul limită poate fi prelungit cu încă **90 de zile** dacă autoritățile fiscale solicită informații suplimentare noi.

Pentru companiile mai mari și cu o cifră de afaceri anuală care depășește anumite praguri (care sunt în curs de reducere progresivă la 100 de milioane EUR), verificările administrative asupra declarațiilor fiscale pot fi efectuate în anul următor celui în care a fost depusă declarația fiscală.

Controalele fiscale pot avea loc *atât la sediul contribuabilului, cât și la sediul autorităților fiscale (verificare la distanță)*. **Termenul de prescripție** prevede că inspectorii fiscali pot sta la sediul contribuabilului cel mult **60 de zile lucrătoare** (30 de zile termen obișnuit plus 30 de zile de prelungire).

La sfârșitul acestei perioade, auditul trebuie să se încheie. Inspectorii fiscali trebuie să ia act de observațiile și solicitările formulate de contribuabili. La sfârșitul auditului lor, inspectorii fiscali trebuie să întocmească un *raport de audit fiscal* în care rezultatul activității de audit trebuie detaliat, iar constatările (dacă există) trebuie ilustrate și motivate.

În cazul în care contribuabilul decide să nu accepte observațiile inspectorilor fiscali, o copie a raportului trebuie depusă la organul fiscal.

Organismul fiscal care primește raportul de inspekție fiscală examinează constatările raportate de inspectorii fiscali și inițiază procedura de impunere, care poate

⁵⁴ <https://www.agenziaentrate.gov.it/portale/web/english/nse/invest-in-italy>

duce la emiterea unei notificări de impunere conținând solicitarea de plată a unor impozite și/sau penalități mai mari.

Dacă contribuabilul acceptă toate constatările formulate de inspectorii fiscali, se vor aplica penalități reduse egale cu 1/6 din cuantumul inițial al penalității. Dacă contribuabilul decide să nu accepte constatările, poate iniția o procedură de soluționare a diferendului la autoritățile fiscale.

Rezultatul favorabil al procedurii de soluționare atrage reducerea convenită a impozitelor contestate și reducerea penalităților. Penalitățile reduse sunt egale cu 1/3 din penalitățile aplicate.

În cazul în care nu se obține sau nu se solicită nicio soluționare amiabilă, contribuabilul poate iniția un litigiu fiscal în fața instanței. Procedurile judiciare sunt structurate pe 3 grade de jurisdicție:

- *Tribunalul Fiscal în primă instanță;*
- *Curte de apel –secția fiscală în a doua instanță;*
- *Curtea Supremă de Casație.*

Rezultatul favorabil al procedurii de soluționare judiciară atrage reducerea convenită a impozitelor contestate și reducerea penalităților pentru contribuabili. Penalitățile reduse sunt egale cu 40% dacă se ajunge la o înțelegere în primă instanță, 50% dacă se ajunge la o înțelegere în a doua instanță și 60% dacă se ajunge la o înțelegere în instanța supremă.

Modificări legislative au avut loc ca urmare a **Decretului legislativ nr. 75 din 2020**⁵⁵(de punere în aplicare a [Directivei \(UE\) 2017/1371](https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ro/TXT/?uri=CELEX:32017L1371), cunoscută sub numele de „Directiva PIF”), care a extins categoria infracțiunilor fiscale prevăzute la **art.25** din *Decretul legislativ nr.231 / 2001* cu următoarele tipuri de *infracțiuni*:

- *Declarație neloială (art.4, Decretul 74/2000).*
- *Declarație omisă (art.5, Decretul 74/2000).*
- *Despăgubiri nejustificate (art. 10c, Decretul 74/2000).*

Același *Decret legislativ nr. 75 din 2020* prevede că infracțiunile enumerate mai sus sunt relevante pentru răspunderea administrativă a entității dacă sunt comise în cadrul unor scheme frauduloase transfrontaliere și în scopul eludării TVA pentru o sumă totală de cel puțin 10 milioane EUR. Ultima modificare relevantă a fost efectuată prin *Decretul legislativ nr. 156 din 4 octombrie 2022*.

În special, modificarea prevede că, dacă conduita fiscală este desfășurată în scopul eludării TVA-ului în contextul unor scheme frauduloase transfrontaliere, legate de

⁵⁵ <https://www.giambronelaw.com/site/news-articles-press/library/articles/italy-widens-criminal-corporate-liability-new-decree-75>

teritoriul a cel puțin unui alt stat membru al Uniunii Europene, din care rezultă sau este probabil să rezulte prejudicii totale egale sau mai mari de 10 milioane EUR infracțiunea prevăzută la articolul 4 se pedepsește ca tentativă. În afară de cazurile de complicitate la infracțiunea menționată la art. 8, infracțiunile prevăzute la articolele 2 și 3 se pedepsesc ca tentativă, atunci când sunt îndeplinite aceleași condiții prevăzute în prima teză.

Prin urmare, este necesară actualizarea *Modelului de Organizare, Management și Control (MOGC)* pentru a include riscurile fiscale asociate tipurilor de infracțiuni fiscale incluse în „catalogul 231”⁵⁶. În MOGC trebuie să fie prevăzute procedurile pentru a defini rolurile, responsabilitățile, principiile de conduită, procedurile operaționale, precum și criteriile de conduită pe care contribuabilii trebuie să le respecte pentru a preveni comiterea infracțiunilor de fraudă fiscală⁵⁷.

Sancțiunile aplicabile companiilor, în legătură cu săvârșirea infracțiunilor fiscale, pot fi atât pecuniare, cât și interdicții. Sancțiunile pecuniare variază de la un minim de 400 până la un maxim de 500 de cote de impozitare, cu o posibilă majorare cu o 1/3 în cazul obținerii unui profit semnificativ ca urmare a săvârșirii fraudei fiscale. Având în vedere valoarea actuală a cotelor, sancțiunea financiară maximă aplicabilă entității pentru o infracțiune fiscală poate ajunge până la 1.032.667 EUR.

Se pot impune și interdicții cu impact considerabil pentru activitatea economică care pot fi aplicate chiar și ca măsură de precauție, inclusiv interdicția de a contracta cu autoritățile publice și interdicția de a face publicitate bunurilor sau serviciilor, precum și confiscarea și sechestrarea profiturilor acumulate prin comiterea infracțiunii fiscale.

IRLANDA

Conform **art.886** din [Legea privind impozitele din 1997](#), cu modificările ulterioare, toți contribuabilii sunt obligați să păstreze evidențe fiscale oficiale în mod continuu și consecvent pentru o perioadă de **6 ani** după orice tranzacții relevante, pentru a permite întocmirea unor declarații fiscale reale în scopul calculării impozitului pe venit, impozitului pe profit și impozitului pe câștigurile de capital.

De asemenea, potrivit **art.899** din Legea privind impozitele din 1997⁵⁸, cu modificările ulterioare, un inspector (funcționar fiscal) poate face anchete sau lua măsuri pentru a verifica exactitatea sau conformitatea declarațiilor fiscale, listelor, declarațiilor depuse la Administrația Fiscală.

⁵⁶ <https://www.robertocavalli.com/en-us/model-231>

⁵⁷ <https://v.icbc.com.cn/userfiles/Resources/ICBC/haiwai/Milan/download/2021/231Modello202109ENG.pdf>

⁵⁸ [No 39 of 1997, Section 886, Obligation to keep certain records.](#)

Un **audit fiscal** (inspecție) este o metodă prin care Administrația Fiscală irlandeză poate investiga activitățile economice ale unui contribuabil. Acesta face parte din competențele de anchetă și investigare ale Administrației Fiscale și este prevăzut de **art.898N** din *Legea privind impozitele din 1997*, cu modificările ulterioare.

Administrația Fiscală irlandeză a elaborat un [Cod de practică](#) pentru inspecțiile de conformitate fiscală, care acoperă cele mai bune practici în ceea ce privește auditurile fiscale. Cea mai recentă versiune a *Codului de bune practici* a fost publicată în mai 2022⁵⁹ și poate fi accesată împreună cu versiunile anterioare prin intermediul site-ului web al [Administrației Fiscale](#). Atribuțiile legate de audit și de investigare sunt enumerate în cadrul legislației fiscale menționate și inclusiv în modificările aduse de [Legea finanțelor din 2025](#).

În practică, Administrația Fiscală permite unui contribuabil să își redacteze propriile situații fiscale și să își corecteze singur orice erori prevăzute în declarațiile fiscale. În cazul în care Administrația Fiscală consideră necesar să se angajeze în inspecții (intervenții de conformitate), există **3 niveluri** diferite pe care le poate urmări, care reflectă un răspuns gradat la risc și la comportamentele contribuabililor.

În cazul în care comportamentul contribuabilului susține respectarea legislației fiscale, se utilizează **intervenții de conformitate de nivel 1**. Acest fapt permite contribuabilului să facă o dezvoltare calificată, să se autocorecteze, să corecteze o eroare materială sau să facă o ajustare tehnică. Acest proces nu afectează capacitatea Administrației Fiscale de a urmări contribuabilul la un nivel superior. În cazul în care se consideră că un contribuabil nu susține respectarea legislației fiscale, se utilizează **inspecții de conformitate de nivel 2 sau 3**, în funcție de nivelul de risc implicat.

O **inspecție de nivel 2** poate implica o analiză a riscurilor sau un audit al veniturilor, în funcție de riscul perceput, în ceea ce privește complexitatea sau materialitatea. În urma notificării unei inspecții de nivel 2, contribuabilului i se oferă, în general, posibilitatea de a face o declarație calificată. *Atât analizele de riscuri, cât și auditurile de venituri pot fi efectuate prin corespondență sau printr-o anchetă pe teren*, dar **analizele de riscuri sunt, în general, bazate pe verificare documentară**, în timp ce auditurile de venituri sunt în principal realizate pe teren.

O analiză a riscurilor reprezintă o anchetă privind veniturile conform **art.1077** din *Legea privind impozitele din 1997*, cu modificările ulterioare. Aceasta implică o inspecție concentrată pentru a examina unul sau mai multe riscuri (mai mici) privind o declarație fiscală, în cazul în care nu este justificat un audit complet care ar putea fi descrisă ca un „mini-audit”. Un audit al veniturilor este, de asemenea, o formă de anchetă privind veniturile, dar implică, de regulă, o anchetă mult mai extinsă asupra afacerilor contribuabilului. O analiză a riscurilor poate fi transformată într-un audit al veniturilor atunci când apar informații suplimentare care necesită o extindere a domeniului de aplicare al intervenției fiscale.

⁵⁹ [Codes of practice](#)

O *inspecție de nivel 3* implică o investigație privind veniturile contribuabililor. Aceasta este o examinare a afacerilor contribuabilului, declanșată atunci când Administrația Fiscală consideră că s-ar fi putut produce o evaziune fiscală sau mai grav în cazul în care s-a comis o infracțiune.

Atunci când *Administrația Fiscală decide să înceapă o inspecție de nivel 2*, aceasta notifică în scris contribuabilul cu privire la această intenție, oferindu-i acestuia posibilitatea de a face o „dezvăluire calificativă promptă”. **Notificarea stabilește domeniul de aplicare (inclusiv categoria fiscală specifică) și perioada preconizată a evaluării.** Notificarea pentru o analiză a riscurilor va confirma obiectivul inspecției, iar pentru un audit fiscal va oferi detalii despre natura auditului. Scrisoarea va include o solicitare de informații suplimentare și specifice din partea contribuabilului, care trebuie furnizate în termen de **28 de zile** de la data notificării. Inspecțiile fiscale se concentrează, în general, pe un anumit an sau pe o perioadă pentru care a fost identificat un risc. Cu toate acestea, pot fi efectuate inspecții multianuale în cazul în care sunt identificate riscuri semnificative care se extind pe o perioadă mai lungă.

Contribuabilii pot solicita timp suplimentar (până la **60 de zile**) pentru a pregăti și a depune o dezvăluire calificativă promptă, ceea ce ar întârzia inevitabil încheierea unei anchete. În absența unei astfel de solicitări, în cazul în care un contribuabil nu răspunde la notificare în termen de **28 de zile**, se consideră că ancheta a început, iar oportunitatea de a face o dezvăluire calificativă este închisă. Autoritatea Fiscală va încerca să reamintească contribuabililor termenele limită scadente.

Odată ce este notificat cu privire la inspecția de nivel 2, contribuabilului nu i se va mai permite să facă o declarație calificată nesolicitată, ceea ce afectează sancțiunea care poate apărea dacă se constată că contribuabilul este în incapacitate de plată.

În practică, *majoritatea evaluărilor de risc se fac la birou* și se efectuează prin telefon, e-mail, scrisoare și prin intermediul portalului online securizat al Fiscului, [MyEnquiries](#). Cu toate acestea, în funcție de circumstanțe și de complexitatea problemelor ridicate, uneori poate fi necesar ca un ofițer fiscal să viziteze sediul contribuabilului sau să organizeze o întâlnire prin videoconferință.

Nu există o durată maximă specificată pentru o evaluare de risc. În practică, durata evaluării este adesea determinată de cantitatea și calitatea informațiilor furnizate de contribuabil. Atunci când contribuabilii furnizează materialul solicitat înainte de expirarea perioadei de **28 de zile**, acest lucru ajută adesea la o finalizare rapidă a anchetei.

Dacă contribuabilul refuză să faciliteze inspecția de nivel 2 sau să prezinte documentele și informațiile solicitate într-un format acceptabil, contribuabilul este considerat a obstrucționa procedura fiscală. Administrația Fiscală va constata abaterea și va oferi contribuabilului posibilitatea de a coopera pe deplin. Cu toate acestea, în cazul în care obstrucția continuă și contribuabilul nu are nicio bază legală pentru a refuza să coopereze, contribuabilul va fi informat că săvârșește *infracțiunea de obstrucționare a*

unui ofițer fiscal în îndeplinirea atribuțiilor sale în temeiul **art.1078** din *Legea privind impozitele din 1997*, cu modificările ulterioare.

Administrația Fiscală poate, ca urmare a riscurilor identificate în cursul unei inspecții, să decidă să extindă ancheta pentru a aborda perioade fiscale suplimentare sau să avanseze ancheta la un audit fiscal complet sau chiar la o investigație de nivel 3. De asemenea, dacă este necesar va iniția inspecții suplimentare (fie la nivelul 2, fie la nivelul 3) în legătură cu contribuabilii afectați. În acest caz, contribuabilul respectiv va primi o notificare nouă și separată, iar procedura și calendarul anchetei vor fi aceleași pentru orice intervenție nouă. În cazul în care se inițiază o inspecție de nivel 3, autoritatea fiscală va avertiza contribuabilul, informându-l că nu este obligat să divulge informații, dar orice informații furnizate pot fi folosite ca probe la o audiere penală.

Ca urmare a unei anchete, **autoritatea fiscală poate concluziona că activitățile economice ale unui contribuabil sunt confome**. În acest caz, ea va informa contribuabilul în consecință și va încheia inspecția fiscală cât mai repede posibil. Alternativ, încheierea unui audit poate implica stabilirea unor obligații fiscale suplimentare, iar contribuabilul poate fi răspunzător pentru dobânzi și penalități, inclusiv posibile penalități fixe pentru încălcarea reglementărilor fiscale. De asemenea, se pot impune suprataxe pentru depunerea cu întârziere a declarațiilor fiscale.

De regulă, **Administrația Fiscală va notifica în mod oficial contribuabilul cu privire la rezultatul inspecției**; cu toate acestea, aceasta poate lua forma unei întâlniri finale, fie în persoană, fie printr-un apel video. Odată ce inspecția este încheiată și contribuabilul este considerat obligat la plată, acesta va fi obligat să furnizeze o „ofertă de decontare scrisă”, recunoscând oficial impozitul, suprataxele, dobânzile și/sau penalitățile datorate. Dacă contribuabilul este de acord, Administrația Fiscală va emite o scrisoare finală către acesta, în care va prezenta detaliile decontării convenite și va atrage atenția asupra oricăror deficiențe din evidențe sau din regimul fiscal aplicat și, acolo unde este cazul, va menționa confirmarea contribuabilului că aceste aspecte au fost rectificate.

În cazul în care nu se ajunge la un acord, Administrația Fiscală va emite o scrisoare de sinteză care va prezenta ajustările propuse care au generat obligația suplimentară de plată a impozitelor, taxelor, suprataxelor, dobânzilor și/sau penalităților. Scrisoarea va solicita acordul contribuabilului sau o explicație a motivului pentru care contribuabilul refuză să fie de acord cu decontarea. Administrația Fiscală se poate baza pe această scrisoare pentru a emite o notificare de opinie și a iniția proceduri de colectare împotriva contribuabilului.

Evaluările sau alte notificări pot fi contestate la [Comisiile independente de Apel în materie fiscală](#). Acțiunile de executare silită în materie de colectare nu vor avea loc decât după finalizarea unui proces și în baza unei hotărâri judecătorești irevocabile.

LITUANIA

*Legea privind administrarea fiscală*⁶⁰ stabilește conceptele și regulile fundamentale care guvernează implementarea controalelor fiscale. Aceasta definește principiile de bază ale reglementării fiscale, stabilește lista impozitelor aplicabile în Lituania și specifică funcțiile, drepturile și obligațiile autorității fiscale, precum și pe cele ale contribuabililor. De asemenea, reglementează calcularea și plata impozitelor, procedurile de colectare silită a impozitelor și a sumelor aferente, precum și soluționarea litigiilor fiscale. *Nu există o procedură fiscală privind verificarea documentară (desk-audit).*

Inspectoratul Fiscal de Stat (administrația fiscală lituaniană)⁶¹ selectează independent contribuabilii pentru audit și stabilește, atât domeniul de aplicare, cât și calendarul acestor audituri (**art.114** din *Legea privind administrarea fiscală*).

Investigațiile fiscale sunt efectuate de către funcționarii fiscali în timpul îndeplinirii atribuțiilor lor, fără a fi nevoie de o misiune separată (**art.135** din *Legea privind administrarea fiscală*⁶²). Procedurile detaliate pentru efectuarea investigațiilor fiscale sunt stabilite de către autoritatea fiscală centrală, în cooperare cu Ministerul Finanțelor, în conformitate cu prevederile legii cadru și ale altor reglementări fiscale relevante.

Ordinul șefului *Inspectoratului Fiscal de Stat* din cadrul Ministerului Finanțelor (**VMI**) pentru aprobarea Regulamentului de efectuare a investigațiilor fiscale, precum și a formularelor standard - și anume Raportul de investigație fiscal, formularul *FR0687*⁶³, Sarcina de efectuare a unei investigații fiscale, formularul *FR0688* și anexa la aceasta formularul *FR0688p* - stabilește procedurile de monitorizare, control și inspecție a activităților contribuabililor, precum și de formalizare a rezultatelor acestor activități de către funcționarii autorității fiscale⁶⁴.

O **investigație fiscală** reprezintă monitorizarea activităților unui contribuabil efectuată de către un ofițer al Inspectoratului Fiscal de Stat. Aceasta include analiza și evaluarea declarațiilor fiscale (rapoartelor și calculelor) depuse de contribuabil, precum și a documentelor și a altor informații disponibile referitoare la contribuabil. Poate implica, de asemenea, vizite la contribuabil și monitorizarea activităților legate de calcularea, declararea și plata impozitelor, în vederea identificării și remedierii deficiențelor și neconcordanțelor în aceste domenii.

O investigație fiscală trebuie efectuată în cel mai scurt timp posibil. Contribuabilul va fi informat în scris cu privire la o investigație fiscală planificată, fie prin poștă, fie prin sistemul electronic *Mano IMS*. **Notificarea** va indica data și ora la care contribuabilul

⁶⁰ <https://www.vmi.lt/evmi/documents/20142/767424/Law+on+tax+administration.pdf/7a3cbea4-6420-4a59-ab10-0d6aecd48d46?t=1613545628447>

⁶¹ <https://finmin.lrv.lt/en/competence-areas/taxation/tax-administration/>

⁶² <https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalAct/lt/TAD/TAIS.30962>

⁶³ <https://www.vmi.lt/evmi/formos?lang=en>

⁶⁴ <https://sso.vmi.lt/sso/login?locale=en>

trebuie să se prezinte la sediul administratorului fiscal sau, în cazul în care este planificată o vizită, să fie prezent la sediul propriu. De asemenea, va specifica obiectul investigației, lista documentelor (registrelor fiscale) sau a altor date care trebuie depuse în prealabil și perioada la care se referă acestea. Notificarea poate include și alte informații relevante pentru contribuabil.

De asemenea, *contribuabilul poate fi informat despre o investigație fiscală în curs prin înmânarea unei scrisori semnate de conducătorul administrației fiscale sau de o persoană autorizată de acesta*, cu cel puțin **5 zile** calendaristice înainte de începerea acesteia, cu excepția cazului în care contribuabilului nu i se solicită să furnizeze informații, date sau documente suplimentare. În cazul în care o investigație fiscală a fost inițiată fără notificarea prealabilă a contribuabilului și ulterior devine necesar să se solicite informații sau documente suplimentare, contribuabilul va fi informat în consecință.

La emiterea unei decizii de efectuare a unei investigații fiscale, *Inspectoratul Fiscal de Stat va informa contribuabilul despre investigația planificată cu cel puțin 5 zile calendaristice înainte de începerea acesteia*, cu excepția cazului în care investigația este efectuată în scopul rambursării unei plăți în exces (diferență) de impozit.

După finalizarea unei investigații fiscale, funcționarul responsabil va completa **notificarea** privind **investigația fiscală finalizată** (formularul FR0687), care trebuie înmănată contribuabilului în cel mult **5 zile** lucrătoare de la redactare.

Contribuabilul va fi informat cu privire la rezultatele investigației fiscale în toate cazurile în care, în conformitate cu normele aplicabile, a fost notificat cu privire la investigație, precum și în cazurile în care în cursul investigației au fost identificate deficiențe și/sau nereguli.

În cazul în care, în cursul unei investigații fiscale, un funcționar fiscal identifică deficiențe într-o declarație fiscală sau în alt document depus de un contribuabil sau în cazul în care aceste documente contrazic alte informații disponibile, administratorul fiscal va transmite contribuabilului o **notificare scrisă**, propunând corectarea erorilor identificate în timpul investigației și remedierea deficiențelor sau consecvențelor. O astfel de notificare scrisă este emisă de regulă în cazul în care nu se poate ajunge la un acord verbal cu contribuabilul.

Notificarea scrisă va specifica deficiențele sau obiecțiile identificate și va propune mijloacele de remediere a acestora. De asemenea, va indica termenul limită pentru eliminarea acestor deficiențe și obiecții, care nu va fi mai scurt de **10 zile** de la data comunicării notificării contribuabilului.

În cazul în care contribuabilul elimină deficiențele și obiecțiile în termenul stabilit și în modul propus de administrația fiscală, sancțiunile prevăzute de lege nu se aplică, cu excepția cazului în care legea prevede altfel. Eliminarea deficiențelor și obiecțiilor nu suspendă calcularea dobânzii de întârziere în conformitate cu procedura stabilită de lege.

Monitorizarea activităților contribuabilului se efectuează fără o misiune separată, de către funcționarii care își îndeplinesc atribuțiile directe. Contribuabilul nu va fi informat despre o astfel de monitorizare, cu excepția cazului în care contribuabilului i se solicită să furnizeze informații, date și/sau documente suplimentare pentru îndeplinirea funcțiilor administratorului fiscal. În astfel de cazuri, atunci când contribuabilul este contactat telefonic, prin e-mail, în scris sau prin intermediul zonei de servicii electronice autorizate *Mano VMI* a portalului Inspectoratului Fiscal de Stat (VMI), în conformitate cu procedura prevăzută în *Regulamentul aprobat prin Ordinul nr. VA-91 din 3 octombrie 2012 al Șefului Inspectoratului Fiscal de Stat* din cadrul Ministerului Finanțelor al Republicii Lituania, contribuabilul va fi informat despre scopul monitorizării activităților sale.

Un funcționar care monitorizează activitățile contribuabilului, după examinarea informațiilor disponibile și evaluarea discrepanțelor dintre datele furnizate de contribuabil și datele disponibile administratorului fiscal, va decide asupra necesității colectării de date suplimentare necesare pentru identificarea deficiențelor și/sau inconsecvențelor.

În timpul monitorizării activităților unui contribuabil, se pot colecta sau obține date suplimentare necesare pentru identificarea deficiențelor și/sau a inconsecvențelor:

- de la contribuabilul în cauză (inclusiv prin contactarea contribuabilului telefonic, prin intermediul My VMI, în scris sau prin e-mail pentru a obține sau clarifica informații sau documente);
- de la alți contribuabili;
- de la autoritățile și instituțiile statului;
- de la autoritățile fiscale ale altor state membre ale Uniunii Europene;
- din alte surse de informații.

În cazul în care, în urma monitorizării activităților unui contribuabil, se identifică deficiențe și/sau obiecții, administratorul fiscal informează contribuabilul în acest sens și indică mijloacele de remediere a acestora, de exemplu:

- depunerea și/sau revizuirea declarațiilor fiscale, a declarațiilor, a rapoartelor privind livrările de bunuri către alte state membre ale UE sau a altor documente;
- plata unui impozit suplimentar la buget în cazul în care deficiențele și/sau obiecțiile dau naștere unor astfel de răspunderi;
- alte măsuri adecvate. Neeliminarea deficiențelor și/sau inconsecvențelor identificate în declarațiile fiscale și/sau alte documente ale contribuabilului constituie temei pentru inițierea unui control fiscal sau luarea altor măsuri pentru asigurarea îndeplinirii obligațiilor fiscale.

POLONIA

Cadrul legal este privind **controalele fiscale** este reglementat de [Secțiunea VI din Legea din 29 august 1997](#), cu modificările ulterioare. De asemenea, **art.281** din [Ordonanța privind taxele](#) prevede că autoritățile fiscale efectuează controale fiscale ale contribuabililor, plătitorilor, precum și ale succesorilor legali ai acestora, denumiți părți verificate. *Nu există o procedură fiscală privind verificarea documentară (desk-audit).*

Scopul unui control fiscal, astfel cum este definit în **art. 281 alin. (2)** din Ordonanța privind taxele, este de a verifica dacă părțile supuse controlului (contribuabilii) își îndeplinesc obligațiile fiscale impuse prin lege. **Un control fiscal este inițiat din oficiu**; autoritatea fiscală stabilește cine este auditat și specifică domeniul de aplicare al acestei inspecții. Decizia de a iniția un control rămâne exclusiv la dispoziția autorității fiscale.

Autoritatea fiscală trebuie să notifice în prealabil controlul. Excepții fac situațiile specificate la **art. 282 lit.c** din Ordonanța privind taxele, și anume cazurile în care controlul se referă, de exemplu, la validitatea unei rambursări de TVA sau a unei rambursări a diferenței de impozit, la surse de venit nedivulgate sau la activități comerciale neraportate.

Din punct de vedere procedural, prima etapă a unui control fiscal este trimiterea unei notificări către contribuabil. **Art.282b(4)** din Ordonanța privind taxele specifică elementele esențiale pe care trebuie să le conțină o astfel de notificare. De asemenea, auditorul este obligat să prezinte actul său de identitate oficial și să furnizeze autorizația de a efectua controlul.

Controlul fiscal are loc la sediul auditatului sau în orice alt loc unde se păstrează evidențele firmei. Auditatul este, de asemenea, obligat să ofere auditorului acces la registrele suplimentare. Controlul în sine are loc în timpul programului de lucru sau, în cazul în care acesta a fost redus/modificat, timp de 8 ore pe zi. Cu toate acestea, **cu acordul auditatului, auditul poate fi efectuat și la sediul autorității fiscale.**

Termenul limită pentru finalizarea inspecției fiscale trebuie specificat în autorizația de efectuare a acesteia, dar, ca regulă generală, *inspecția în sine ar trebui finalizată fără întârzieri nejustificate*. Termenul limită pentru finalizarea acesteia poate fi prelungit, dar acest lucru necesită informarea părții inspectate și precizarea motivului unei astfel de prelungiri. În practică, *organele fiscale prelungesc termenul limită pentru finalizarea auditului cu 3 luni*, chiar și în cazul în care au nevoie de doar câteva zile sau săptămâni pentru semnarea și înmânarea raportului de audit sau în cazul în care anticipează că domeniul de aplicare al lucrărilor nu va permite finalizarea auditului într-un singur trimestru.

Controlul fiscal se încheie cu întocmirea unui raport de inspecție. Acest document descrie datele obținute și semnalează orice nereguli, dar nu impune în sine contribuabilului o obligație de a plăti impozit. Cu toate acestea, constituie o probă semnificativă în cazul inițierii unor proceduri judiciare în materie fiscală. După examinarea

raportului, contribuabilul își poate ajusta declarațiile fiscale în conformitate cu constatările autorității fiscale sau poate alege să nu efectueze nicio ajustare, ceea ce va duce la inițierea procedurilor judiciare fiscale.

Dacă un control fiscal relevă nereguli, iar contribuabilul nu depune o declarație modificată care să le remedieze pe deplin, autoritatea fiscală este obligată să inițieze proceduri fiscale în termen de **6 luni** de la data finalizării controlului (**art.165b(1)** din Ordonanța privind taxele).

Mai mult, Ministerul Finanțelor și Administrația Națională a veniturilor (*Krajowa Administracja Skarbowa - KAS*⁶⁵) au creat „Programul de Cooperare”, conceput ca un instrument care sprijină contribuabilii în îndeplinirea eficientă și cuprinzătoare a obligațiilor lor față de Trezoreria Statului.⁶⁶

Spre deosebire de un audit fiscal, „Programul de Cooperare” nu implică supravegherea directă a îndeplinirii corecte a obligațiilor fiscale. Acesta stabilește principiile unei cooperări strânse și continue între contribuabil și Șeful Administrației Naționale a Veniturilor, bazată pe încredere reciprocă, înțelegere și transparență, al cărei scop este de a asigura respectarea legislației fiscale de către contribuabil, cu sprijinul oferit de Șeful Administrației Naționale a Veniturilor.

Scopul Programului este de a întreprinde acțiuni comune care vizează asigurarea respectării legislației fiscale, acordând o atenție deosebită nevoilor și așteptărilor individuale ale contribuabililor, pentru a oferi condiții mai bune pentru desfășurarea activităților comerciale în Polonia.⁶⁷

PORTUGALIA

[Procedura de inspecție fiscală și vamală](#) (*Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária e Aduaneira – RCPITA*) este reglementată de [Decretul-lege nr. 413 din 31 decembrie 1998](#), cu modificările ulterioare. *Nu există o procedură fiscală privind verificarea documentară (desk-audit)*. Scopul său este de a asigura investigarea afacerilor economice ale contribuabililor, verificarea respectării obligațiilor fiscale, precum și prevenirea, detectarea încălcărilor fiscale. În materie fiscală, se aplică următoarele instrumente legale, după natura problemelor vizate:

- [Legea generală a impozitelor](#) (*Lei Geral Tributária*);
- [Codul de procedură fiscală și de contencios fiscal](#) (*Código de Procedimento e de Processo Tributário*);

⁶⁵ <https://www.gov.pl/web/national-revenue-administration/about-us>

⁶⁶ https://www.podatki.gov.pl/media/wr4hgne1/en_presentation-bez-grup-for-external-stakeholders_eng.pptx

⁶⁷ <https://podatki-arch.mf.gov.pl/media/10763/wskaz%C3%B3wki-i-dobre-praktyki-w-zakresie-rwnp.pdf>

- Alte reglementări fiscale, inclusiv cadrele legale generale care reglementează infracțiunile fiscale și acordarea de beneficii fiscale;

- [Legea Organică a Autorității Fiscale și Vamale](#) din Portugalia (*Autoridade Tributária e Aduaneira*); și

- [Codul de procedură administrativă](#) (*Código do Procedimento Administrativo*).

Această aplicare a prevederilor legale are ca scop asigurarea completitudinii, coerenței și funcționării eficiente a cadrului juridic fiscal portughez, fără a aduce atingere normelor specifice care reglementează procedurile de inspecție fiscală și vamală.

Procedura de inspecție fiscală cuprinde un set de acțiuni întreprinse de [Autoritatea Fiscală și Vamală](#) portugheză (*Autoridade Tributária e Aduaneira*) în vederea verificării respectării obligațiilor fiscale și a prevenirii săvârșirii infracțiunilor fiscale. În cadrul unei inspecții, Autoritatea Fiscală:

- *verifică și confirmă informațiile declarate de contribuabili;*
- *investighează faptele și circumstanțele impozabile nedivulgate de persoanele impozabile;*
- *inventariază și evaluează activele și proprietățile contribuabililor;*
- *efectuează expertize, examinări tehnice și audituri;*
- *efectuează studii și alte activități de investigație considerate necesare pentru evaluarea corectă a obligațiilor fiscale.*

În conformitate cu [art.12 din Decretul-lege nr. 413/1998](#), procedura de **inspecție fiscală** se clasifică, în funcție de scopul său, în:

- *procedura de verificare și inspecție a conformității*, care vizează confirmarea respectării obligațiilor care revin persoanelor impozabile și altor persoane supuse obligațiilor fiscale; și
- *procedura de informare*, destinate îndeplinirii atribuțiilor legale de informare, raportare sau consultanță, încredințate prin lege serviciilor de inspecție fiscală.

Conform [art.36](#) din același decret-lege, o procedură de inspecție fiscală poate fi inițiată în orice moment înainte de expirarea termenului legal de prescripție aplicabil stabilirii impozitelor sau procedurilor de sancționare. Aceasta nu aduce atingere dreptului organului fiscal de a examina documentele referitoare la situații fiscale deja acoperite de termenul de prescripție respectiv, în cazul în care contribuabilii și alte persoane supuse obligațiilor fiscale sunt în continuare obligate prin lege să păstreze aceste documente.

De asemenea, potrivit [art.54](#) din Decretul-lege nr. 413/1998, contribuabilul sau altă persoană supusă obligațiilor fiscale, precum și reprezentanții legali ai acestora, consultanții fiscali și auditorii statutari (*revisores oficiais de contas*), trebuie să fie prezenți la efectuarea actelor de inspecție externă la sediul sau instalațiile contribuabilului, ori de

câte ori prezența lor este considerată indispensabilă pentru stabilirea faptelor materiale și constatarea adevărului.

În plus, *contribuabilul sau altă persoană supusă obligațiilor fiscale are dreptul, dacă dorește, să participe la toate activitățile de inspecție fiscală, cu condiția ca aceste acte să fie efectuate la sediul sau punctele sale de lucru*. Contribuabilul sau altă persoană supusă obligațiilor fiscale poate fi, de asemenea, asistată de un expert specializat în timpul procedurii de inspecție.

În ceea ce privește ***durata și încetarea procedurii de inspecție fiscală***, se au în vedere prevederile descrise la **art.36** din *Decretul-lege nr.413/1998*, conform cărora *procedura de inspecție se desfășoară în mod continuu și trebuie finalizată în termen de maximum 6 luni de la data notificării începerii acesteia*, fără a aduce atingere normelor care reglementează inițierea inspecțiilor în termenele legale de prescripție aplicabile.

Cadrul juridic prezentat se aplică și se interpretează în conformitate cu principiile fundamentale care guvernează procedurile de inspecție fiscală, și anume *principiile adevărului material, proporționalității, contradictorialității, participării și cooperării*.

Activitățile de inspecție desfășurate de Autoritatea fiscală și vamală (AT) din Portugalia sunt puternic influențate de o serie de instrumente și standarde internaționale, în special, liniile directoare și [recomandările OCDE privind administrarea fiscală și conformitatea fiscală](#), principiul bunei administrări, astfel cum este derivat și dezvoltat în temeiul dreptului Uniunii Europene, mecanismele Uniunii Europene pentru cooperare administrativă și schimbul automat de informații fiscale, programele și inițiativele europene referitoare la gestionarea riscurilor fiscale, conformitatea fiscală și prevenirea și combaterea fraudei și evaziunii fiscale.

SLOVACIA

Auditurile fiscale sunt reglementate de ***Legea nr.563/2009 privind administrarea impozitelor*** („Codul fiscal”)⁶⁸ care nu recunoaște o categorie juridică separată de „audit documentar” sau desk-audit.

În ceea ce privește activitățile de colectare a informațiilor ale ***autorității fiscale***⁶⁹, **art. 36 alin. (1) din Codul fiscal** prevede: „*în cursul activităților sale, autoritatea fiscală este autorizată să colecteze informații despre contribuabili, să identifice contribuabilii care nu raportează sau neînregistrați, să verifice caracterul complet și exactitatea evidențelor sau înregistrărilor contribuabililor și să constate alte fapte relevante pentru evaluarea corectă a impozitului, asigurarea plății acestuia și recuperarea restanțelor fiscale*.”

⁶⁸ [563/2009 Z. z. Zákon o správe daní \(daňový poriadok\) a o zmene a doplnení niektorých zákonov | Slov-Lex](#)

⁶⁹ https://www.financnasprava.sk/sk/pre-media/novinky/archiv-noviniiek/detail-novinky/_prava-danovnikov-ts/bc

Autoritatea fiscală poate desfășura activități de investigare chiar și fără cooperarea directă a contribuabilului.”

Cu toate acestea, activitățile de investigare nu constituie un audit fiscal formal. Acestea servesc în principal la colectarea și verificarea informațiilor înainte de inițierea unui audit fiscal formal.

Codul Fiscal nu stabilește o obligație specifică de a audia contribuabilul în timpul activităților de inspecție (art. 36). Cu toate acestea, odată ce a fost inițiat un control fiscal, contribuabilul se bucură de drepturi procedurale extinse, inclusiv dreptul de a prezenta dovezi, de a comenta cu privire la constatări, participarea la audierea martorilor și contestarea concluziilor autorității fiscale.

Un **control fiscal** este, în general, inițiat de autoritatea fiscală prin trimiterea către contribuabil a unei **notificări** de începere pe cale electronică, prin intermediul portalului Administrației Publice Centrale (<https://www.slovensko.sk/en/title>). Notificarea specifică, printre altele, **data începerii și locul unde va fi efectuat controlul fiscal** - fie la sediul autorității fiscale, fie la sediul contribuabilului.

*„Un control fiscal începe la data specificată în notificarea de control fiscal emisă de autoritatea fiscală. Notificarea va conține data începerii controlului fiscal, locul unde urmează să fie efectuat controlul fiscal, tipul de impozit supus controlului și perioada fiscală sau perioada contabilă supusă verificării. Autoritatea fiscală va specifica, de asemenea, în notificare un **termen limită** pentru depunerea tuturor documentelor necesare pentru desfășurarea controlului fiscal și va informa contribuabilul cu privire la consecințele nedepunerii acestor documente.” (art.46 alin. (1) din Codul Fiscal)*

„Un control fiscal se efectuează la sediul contribuabilului sau într-o locație impusă de scopul controlului.” (art. 44 alin. (2) din Codul Fiscal)

În consecință, acolo unde scopul său justifică acest lucru, *controlul fiscal poate fi efectuat la sediul autorității fiscale, mai degrabă decât la sediul contribuabilului.* În astfel de cazuri, contribuabilul este obligat să furnizeze autorității fiscale toate documentele relevante. Contribuabilul poate conveni cu autoritatea fiscală asupra unei schimbări a locului de desfășurare a controlului dacă locația desemnată nu este potrivită pentru contribuabil (de exemplu, pentru a se asigura că auditul se efectuează în locația unde se păstrează evidențele contabile).

Dacă controlul fiscal se efectuează la sediul autorității fiscale și contribuabilul a depus evidențe contabile și alte documente, acesta are dreptul să verifice aceste documente în timp ce acestea sunt deținute de autoritatea fiscală. În plus, contribuabilul beneficiază de un drept general de a inspecta dosarul fiscal păstrat de autoritatea fiscală, inclusiv dosarele referitoare la alte obligații fiscale, sub rezerva limitărilor prevăzute de Codul Fiscal. Contribuabilul poate înregistra conținutul dosarului folosind propriul dispozitiv (de exemplu, un telefon mobil sau o cameră foto) sau poate solicita copii ale documentelor de la autoritatea fiscală.

Autoritatea fiscală trebuie să finalizeze inspecția fiscală în termen de 1 an de la începerea acesteia (art.46 alin.10 din Codul Fiscal). În cazurile care implică persoane afiliate, această perioadă poate fi prelungită cu până la **12 luni**.

Autoritatea fiscală poate suspenda inspecția fiscală, de exemplu, din cauza depunerii unei cereri de schimb internațional de informații. Termenul pentru efectuarea inspecției fiscale nu curge pe durata suspendării.

Pe parcursul auditului, contribuabilul are dreptul de a prezenta dovezi în sprijinul declarațiilor sale și de a propune dovezi disponibile autorității fiscale pe care contribuabilul nu le poate prezenta în mod independent. În cazul în care contribuabilul are angajați, inspectorii fiscali îi pot audia ca martori. Autoritatea fiscală trebuie să notifice în prealabil contribuabilul cu privire la ora și locul acestor interviuri. Contribuabilul are dreptul de a participa la aceste interviuri și de a adresa întrebări martorilor. Cele de mai sus se aplică în egală măsură în cazurile în care autoritatea fiscală decide să audieze ca martori orice alte persoane care dețin informații relevante pentru îndeplinirea obiectivului inspecției fiscale.

După finalizarea inspecției fiscale, contribuabilul are dreptul, în termenul specificat, să formuleze obiecții referitor la constatările din raportul fiscal și să indice dovezi care susțin afirmațiile sale și care nu ar fi putut fi prezentate în timpul inspecției fiscale.

De asemenea, contribuabilul are dreptul de a contesta o decizie emisă în cadrul procedurii de evaluare fiscală. Dacă contestația este respinsă de autoritatea competentă, **contribuabilul poate sesiza o instanță de contencios administrativ** cu privire la legalitatea procedurii urmate de autoritățile fiscale și a deciziilor acestora.

SLOVENIA

Verificarea documentară – (*desk audit*) nu este reglementată în mod expres ca o procedură specifică în **Legea privind procedura fiscală** (ZDavP-2)⁷⁰.

În conformitate lege fiscală sus-menționată, **inspecția fiscală** cuprinde:

- *supravegherea fiscală asupra declarațiilor fiscale depuse de contribuabili (art. 129),*
- *supravegherea fiscală asupra domeniilor individuale de activitate (art. 130) și*
- *auditul fiscal (art. 132 – 141).*

⁷⁰ Tax Procedure Act (ZDavP-2); English text at Link: <https://pisrs.si/aktualno/zakonodaja-v-anglescini>

Controlul fiscal se efectuează în cazul persoanelor fizice/ juridice obligate la plata impozitului. De asemenea, supravegherea fiscală se referă în primul rând la acele fapte și circumstanțe care pot contribui la o creștere sau reducere a obligației fiscale sau care afectează transferul obligației fiscale între perioade fiscale (**art.128** din legea menționată).

În temeiul **art.129** din *Legea privind procedura fiscală*, autoritatea fiscală verifică caracterul complet, actual, exactitatea formală, logică și aritmetică a declarațiilor fiscale și compară datele conținute în acestea cu informații obținute din alte surse, ceea ce corespunde în esență verificării documentare (*desk-audit*).

Mai mult, supravegherea declarațiilor fiscale vizează în principal verificarea corectitudinii formale a informațiilor raportate în declarațiile fiscale, inclusiv consecvența acestora cu evidențele contabile, care trebuie păstrate în conformitate cu standardele contabile aplicabile. Documentele și înregistrările depuse de persoana obligată la plata impozitului constituie probe în cadrul procedurii fiscale, iar valoarea lor probatorie depinde de respectarea standardelor contabile relevante.

Autoritatea fiscală poate examina situațiile contabile și înregistrările unei persoane obligate la plata impozitului independent de orice audit legal efectuat în temeiul **Legii auditului** (ZRev-2)⁷¹, deoarece mandatul său este de a efectua supraveghere fiscală.

Potrivit **art.132** din legea fiscală: (1) *Un control fiscal include supravegherea a 2 sau mai multe domenii de activitate sau supravegherea unuia sau mai multor impozite pentru una sau mai multe perioade.*

(2) *Un control fiscal la o persoană impozabilă care desfășoară activități independente se poate referi la toate documentele importante pentru impozitare.*

Art.133 din aceeași lege - **Perioada efectuării unui control fiscal**: (1) *Un control fiscal este permis până la prescrierea dreptului de a stabili impozitul.*

Persoana obligată la plata impozitului este informată cu privire la începerea procedurii de supraveghere prin comunicarea unui ordin sau a unui alt document oficial care inițiază procedura.

În cazul supravegherii declarațiilor fiscale pe bază de **autoevaluare** în temeiul **art. 129** din *Legea privind procedura fiscală* (ZDavP-2), *autoritatea fiscală poate solicita contribuabilului să prezinte explicații sau o declarație fiscală pe bază de autoevaluare corectată în termen de 8 zile*. Se întocmește apoi o înregistrare scrisă a declarațiilor orale și a altor acțiuni importante și se comunică contribuabilului.

Contribuabilul poate furniza comentarii cu privire la înregistrare în termen de **10 zile** de la comunicarea acesteia. Termenul pentru obiecții poate fi prelungit o singură dată, dacă sunt prezentate motive justificate; prelungirile repetate nu sunt permise.

⁷¹ Auditing Act (ZRev-2) : <https://pisrs.si/pregledPredpisa?id=ZAKO5273>

După expirarea termenului, autoritatea fiscală emite o *notificare de impunere* sau o *decizie de constatare a neregulilor* care nu afectează cuantumul obligației fiscale. Dacă nu se constată nereguli, se emite un **ordin de încheiere a procedurii**.

În practică, întreaga **verificare documentară** poate dura de la începerea procedurii de supraveghere până la emiterea deciziei finale de impunere. De asemenea, trebuie luate în considerare termenele pentru comentarii și orice prelungire a acestora. Cu toate acestea, *legea fiscală nu prevede o durată maximă specifică pentru verificarea documentelor ca procedură separată*, deoarece aceasta face parte din supravegherea mai amplă a declarațiilor fiscale pe bază de autoevaluare sau din supravegherea unui domeniu individual de operațiuni economice.

În cazul unui control fiscal, termenul legal maxim pentru finalizarea procedurii este de **6 luni sau 9 luni** în anumite cazuri.

Autoritatea fiscală nu este obligată să audieze contribuabilul în fiecare caz. În conformitate cu **art. 73** din Legea privind procedura fiscală (ZDavP-2), aceasta poate emite o **decizie de impunere** fără a efectua o procedură specială de constatare a faptelor dacă datele conținute în declarația fiscală sunt complete și corecte sau dacă autoritatea fiscală are deja la dispoziție toate datele oficiale necesare sau le poate obține ea însăși, ceea ce face ca o audiere să fie inutilă.

Art.73 (Impozitarea): (1) *Înainte de a emite o decizie de impunere, autoritatea fiscală, după o examinare atentă și detaliată a fiecărei probe separat și a tuturor probelor împreună și ținând cont de rezultatul întregii proceduri, stabilește toate faptele și circumstanțele relevante pentru decizia de impunere și permite părților să își protejeze și să își exercite drepturile și interesele.*

(2) *Autoritatea fiscală poate emite o decizie de impunere fără o procedură specială de constatare a faptelor dacă stabilește că datele conținute în declarația fiscală cu informații sunt complete și corecte sau dacă deține sau poate obține datele oficiale necesare pentru luarea deciziei, eliminând astfel necesitatea audierii părții pentru a proteja drepturile și interesele acesteia.*

Cu toate acestea, *principiul ascultării părților*, prevăzut la **art. 9** din Legea privind procedura administrativă (ZUP) și aplicabil în procedurile fiscale în temeiul **art. 2 alin. (2) din Legea privind procedura fiscală (ZDavP-2)**, este un principiu fundamental care garantează dreptul persoanei obligate la plata impozitului de a-și exprima opiniile cu privire la faptele, probele și concluziile juridice pe care se bazează o decizie de impunere. În consecință, autoritatea fiscală trebuie să permită persoanei obligate la plata impozitului să participe la stabilirea faptelor și să-i ofere posibilitatea de a contesta probele și constatările. În practică, acest lucru este asigurat prin comunicarea procesului-verbal de inspecție fiscală și dreptul de a prezenta comentarii cu privire la aceasta. Încălcarea acestui drept constituie o încălcare substanțială absolută a procedurii.

Durata procedurii depinde de tipul de supraveghere fiscală. În cazul unui control fiscal, *Legea privind procedura fiscală* (ZDavP-2) prevede o perioadă maximă de **6 luni** de la începerea auditului. Pentru alte forme de supraveghere, există termene legale pentru prezentarea probelor și a comentariilor dar nu prevede în mod expres o durată maximă totală pentru astfel de proceduri.

Persoana obligată la plata impozitului este informată cu privire la începerea procedurii prin comunicarea unui ordin de inițiere a procedurii sau a unei solicitări de prezentare a probelor, astfel cum se prevede la art. 78 din Legea privind procedura fiscală (ZDavP-2).

Art.78 - Termenul pentru depunerea probelor: *Persoana obligată la plata impozitului trebuie să depună probe în termenul stabilit de autoritatea fiscală în cererea sa scrisă, ordinul de inițiere a procedurii de supraveghere fiscală sau un ordin emis în cadrul unei proceduri de supraveghere fiscală.*

În cadrul unei **inspecții fiscale**, persoanei obligate la plata impozitului i se înmânează un *ordin de inițiere* a controlului, care specifică perioada fiscală, tipurile de impozite în cauză și informații privind drepturile persoanei obligate la plata impozitului, inclusiv dreptul de a participa la procedură și dreptul de a prezenta observații. Persoana obligată la plata impozitului trebuie, de asemenea, informată cu privire la consecințele juridice ale obstrucționării controlului.

Autoritatea fiscală care efectuează procedura de supraveghere este autorizată, în conformitate cu **art. 39** din *Legea privind procedura fiscală* (ZDavP-2), să obțină din oficiu date și probe referitoare la obiectul procedurii. În temeiul **art. 41** din legea menționată, aceasta poate solicita depunerea de date și documente relevante pentru obligația fiscală. Persoanele fizice sunt obligate să păstreze această documentație timp de cel puțin **5 ani** de la expirarea anului la care se referă obligația fiscală.

Art. 42 - Transferul electronic de date: *În relațiile dintre autoritatea fiscală și persoanele impozabile, furnizorii de servicii de plată, băncile sau casele de economii, autoritatea fiscală poate autoriza printr-un ordin, la cerere, utilizarea transferului electronic de date, cu excepția cazului în care o lege prevede altfel.*

Condițiile care guvernează alte forme de supraveghere fiscală au scopul de a asigura legalitatea și eficacitatea procedurii. În efectuarea supravegherii fiscale, autoritatea fiscală trebuie să respecte principiile egalității în fața legii și interzicerea abuzului de putere. În plus, supravegherea trebuie să se bazeze pe criterii obiective, cum ar fi analiza riscurilor și evaluarea bazei impozabile. Prin urmare, selecția persoanelor impozabile pentru supraveghere se bazează pe criterii obiective și nu pe voința sau consimțământul contribuabilului.

SUEDIA

Legea privind procedurile fiscale (2011:1244⁷²), cu modificările ulterioare, reglementează condițiile pentru **investigațiile fiscale** privind contribuabilii. *Nu există o procedură fiscală privind verificarea documentară (desk-audit).*

Capitolul 40, art.1 din Legea privind procedurile fiscale stabilește responsabilitatea Agenției Fiscale suedeze de a se asigura că situațiile sunt investigate suficient înainte de a se lua o decizie. Prevederea reflectă așa-numitul principiu al investigației oficiale, în temeiul căruia autoritatea poartă responsabilitatea principală pentru stabilirea unei baze factuale adecvate pentru deciziile sale. Împreună cu **dreptul de a fi ascultat** prevăzut în **Capitolul 40, art. 2** din Legea menționată, acest principiu constituie un fundament al procedurii fiscale suedeze și servește la protecția, atât a acurateței procesului decizional, cât și a protecției juridice a contribuabililor.

Revizuirea declarațiilor fiscale și a altor informații transmise de contribuabili se efectuează la diferite niveluri. O examinare mai amplă este îndreptată către acele cazuri considerate cele mai importante. O astfel de examinare sporită poate lua forma unui **audit la birou** (*skrivbordsgranskning*) sau a unui **audit fiscal** (*revizuire*).

Contabilitatea corporativă se bazează pe tranzacții care implică un număr mare de furnizori, clienți și alte părți. Prin urmare, companiile trebuie auditate în primul rând pe baza informațiilor pe care le furnizează ele însele. Acest lucru creează oportunități relativ largi de evaziune fiscală. În practică, baza de impozitare poate fi, prin urmare, verificată eficient doar printr-un audit fiscal. Activitățile de audit se desfășoară sub formă de **auditi programate** și **auditi bazate pe selecție**.

În multe cazuri, evaluările fiscale se bazează în întregime pe informații deja disponibile Agenției fiscale, inclusiv declarații de informații de la terți, informații la nivel individual raportate în declarațiile angajatorului și informații privind dreptul de proprietate. Aceste informații sunt pre-imprimare în formularul declarației fiscale.

Înainte de 15 aprilie din anul următor anului fiscal, Agenția Fiscală trebuie să furnizeze persoanelor fizice și succesorilor persoanelor decedate care ar putea fi obligați să depună o declarație fiscală informațiile primite de Agenție, care vor constitui baza pentru evaluarea fiscală finală. Aceasta include, printre altele, declarațiile de informații de la terți și informațiile raportate în declarațiile angajatorului.

Ca urmare a utilizării extensive a informațiilor precompletate, mulți contribuabili își pot îndeplini obligațiile de depunere pur și simplu prin confirmarea informațiilor furnizate. Cu toate acestea, în cazul în care informațiile sunt incomplete sau incorecte,

⁷² https://www.riksdagen.se/sv/dokument-och-lagar/dokument/svensk-forfattningssamling/skatteforfarandelag-20111244_sfs-2011-1244/

contribuabilul este obligat să corecteze sau să completeze declarația în mod corespunzător.

Deciziile de impunere privind impozitul final se bazează, în general, pe declarațiile de impozit pe venit și sunt luate, în mod normal, după verificarea informațiilor furnizate. Prin urmare, cu excepția cazului în care un contribuabil a solicitat deduceri neobișnuite sau a atras atenția Agenției Fiscale, inspecția se va limita, de obicei, la verificarea faptului că declarația de impozit a fost semnată.

Dreptul la informare

Un caz nu poate fi decis în dezavantajul contribuabilului fără a i se oferi mai întâi acestuia posibilitatea de a obiecta, cu excepția cazului în care acest lucru este în mod clar inutil (**Capitolul 40, art.2 din Legea privind procedurile fiscale**). Comunicarea poate fi considerată inutilă în cazul în care ajustarea propusă este atât de evidentă încât comentariile contribuabilului nu ar îmbunătăți baza deciziei. Cu toate acestea, ori de câte ori se poate aștepta în mod rezonabil ca un contribuabil să contribuie cu informații relevante, Agenția Fiscală suedeză este obligată să ofere contribuabilului posibilitatea de a răspunde. Cazurile fiscale sunt adesea completate cu informații obținute de la terți, cum ar fi alte agenții guvernamentale, rapoarte de audit sau declarații de informații de la terți care nu sunt precompletate în declarația de impozit pe venit. În cazul în care informațiile provenite de la o terță parte au fost adăugate la dosar, contribuabilului trebuie, în mod normal, să i se ofere posibilitatea de a comenta informațiile respective. Acest lucru nu este necesar dacă:

- *decizia nu este dezavantajoasă pentru contribuabil,*
- *informațiile sunt irelevante sau este în mod evident inutil să se obțină comentariile contribuabilului,*
- *notificarea contribuabilului ar împiedica semnificativ implementarea deciziei sau*
- *decizia nu poate fi amânată.*

Referitor la **durata unui audit, Secțiunea 9 din Legea privind procedura administrativă (2017:900)** prevede că situațiile gestionate de o autoritate administrativă trebuie procesate cât mai simplu, rapid și rentabil posibil, fără a compromite certitudinea juridică. De asemenea, **Capitolul 40, art.1 din Legea privind procedurile fiscale** prevede că Agenția Fiscală Suedeză trebuie să se asigure că cazurile sunt investigate suficient, plasând astfel responsabilitatea pentru investigație în sarcina agenției, dar fără a prescrie o limită de timp specifică.

Există, totuși, reguli care reglementează reevaluările. Acestea nu afectează durata de timp pentru care o inspecție în curs poate continua, dar stabilesc o limită exterioară cu privire la momentul în care Agenția Fiscală trebuie, cel târziu, să decidă modificarea evaluării. Principalele prevederi care reglementează reevaluarea sunt prevăzute în **Capitolul 66 din Legea privind procedurile fiscale**.

În general, procedurile fiscale se soluționează în scris, deși pot apărea și elemente orale (**art.14 din Legea privind procedura administrativă și art.9 din Legea privind procedura administrativă a instanței (1971:291)**). În timpul procedurilor desfășurate la sediul Agenției Fiscale, persoanele fizice/jurice pot furniza informații, dacă acest lucru se poate face fără a perturba buna desfășurare a cazului. Agenția trebuie să ia în considerare dacă comunicarea orală ar facilita interacțiunea persoanei respective cu autoritatea.

Procedurile judiciare pot include o audiere orală, în cazul în care se așteaptă ca aceasta să ajute la investigarea cazului sau să contribuie la o soluționare mai rapidă. În fața Curții Administrative și Curții Administrative de Apel⁷³, o audiere orală trebuie organizată la cererea unei părți, cu excepția cazului în care audierea este inutilă sau există motive speciale împotriva organizării uneia.

Temeiul deciziilor Agenției Fiscale suedeze și al hotărârilor judecătorești constă în informațiile conținute în dosarul cauzei, împreună cu orice alte probe prezentate în timpul procedurii fiscale, cum ar fi depozițiile martorilor sau ale experților în fața instanței. Este important de reținut că procedura predominant în forma scrisă servește doar ca un supliment la documentele depuse deja la dosarul cauzei.

UNGARIA

Diferitele proceduri de *audit fiscal* sunt reglementate de următoarele acte normative:

- [Legea CXXII din 2010](#) privind Autoritatea Națională Fiscală și Vamală (NAV);
- [Legea CL din 2017](#) privind regulile de impozitare;
- [Legea CLI din 2017](#) privind administrarea și reglementarea administrării fiscale.
-

Procedura de **audit documentar (desk-audit)** nu este inclusă printre controalele specificate în *Legea privind administrarea fiscală*. Termenul „audit documentar” în sine nu este definit în niciuna dintre legile fiscale relevante sus-menționate. Conform reglementărilor vizând autoritatea fiscală, un **audit documentar** este clasificat drept o *procedură de asistență administrativă*.

Întrucât procedura de audit documentar nu este legal definită, nu există standarde, se aplică doar bune practici. Conform **art.139** din Legea CL din 2017, **procedura de susținere** este definită după cum urmează: (1) *În contextul procedurii de susținere, autoritatea fiscală și vamală de stat va:* a) *solicita contribuabilul pentru o autoevaluare;*

⁷³ Administrative Court in Stockholm, Consultation Response, 13 May 2024, Case No. FST 2024/118, <https://www.regeringen.se/contentassets/1ef2fb0fb68242fba5ce691d201ab1b5/forvaltningsratten-i-stockholm.pdf>

și/sau b) contacta contribuabilul în scopul remedierii defectelor și deficiențelor cu ajutorul profesional al autorității fiscale.

(2) Participarea la procedura de susținere este voluntară și nu se aplică nicio sancțiune pentru încălcările constatate în cursul procedurii.

(3) Autoritatea fiscală și vamală de stat va încheia procedura prevăzută la alin. (1) printr-un raport. Raportul va include defectele și deficiențele explorate în cadrul procedurii de analiză a riscurilor, acțiunile întreprinse pentru remedierea acestora și succesul sau eșecul procedurii de susținere.

(4) Dacă procedura de susținere nu are succes, organul fiscal poate dispune controlul contribuabilului.

Acest tip de procedură (de audit) de *asistență administrativă* a fost instituită începând din momentul pandemiei de Covid-19 și este în vigoare și în prezent. În ceea ce privește rambursările de TVA, în timpul pandemiei, Autoritatea Națională Fiscală și Vamală (NAV)⁷⁴ a introdus această procedură pentru contribuabilii care nu sunt clasificați drept clienți cu risc ridicat. În acest sens, a fost utilizat acest tip de procedură, semnificativ mai rapidă, pentru a sprijini microîntreprinderile și întreprinderile mici și mijlocii și pentru a contribui la menținerea lichidității acestora. *Procedura nu necesită prezența contribuabilului în cauză*. NAV analizează riscurile inerente activităților comerciale ale contribuabililor în timp real și identifică orice potențială evaziune fiscală.

Auditurile la birou permit identificarea neregularităților încă în faza de analiză – în principal pe baza discrepanțelor dintre datele facturilor online și declarațiile fiscale. Aceste diferențe sunt de regulă atribuite erorilor sau omisiunilor administrative. Inspectorii fiscali (prin e-mail sau apel telefonic) atrag atenția asupra discrepanțelor, iar contribuabilii își îndeplinesc în mod voluntar obligațiile și își corectează erorile printr-o procedură de asistență fără audit. Dacă cauza discrepanței este cauzată de un partener de afaceri, NAV se asigură, de asemenea, că acești parteneri contractuali corectează erorile minore.

Dacă datele fiscale sunt conforme, NAV⁷⁵ distribuie suma solicitată, dar dacă riscul identificat este semnificativ, solicită un audit. Dacă identifică un risc la partenerii de facturare, inițiază o procedură de asistență sau un audit fiscal și la aceștia. În practică, un **audit la birou** este o procedură rapidă care implică o muncă administrativă minimă, ceea ce poate reduce sarcina contribuabililor asociată cu auditurile în curs.

Contribuabilul nu este obligat să fie prezent sau să fie audiat de autoritățile fiscale. Desfășurarea acestei proceduri nu necesită prezența contribuabilului în cauză deoarece *procedură de asistență administrativă nu constituie un audit*. Unicul său scop este de a atrage atenția asupra riscurilor identificate și de a oferi sprijin în corectarea acestora.

Majoritatea contribuabililor respectă legislația fiscală în astfel de situații: atunci când primesc o somație de plată, în majoritatea cazurilor își achită în mod voluntar obligațiile fiscale restante sau corectează discrepanțele într-un termen scurt. Cu toate

⁷⁴ [Adótraffipax - Nemzeti Adó- és Vámhivatal](https://adotrafipax.hu/en/services/tax/perspectives/nav-in-2026-supportive-attitude-and-data-driven-audits.html)

⁷⁵ <https://www.deloitte.com/hu/en/services/tax/perspectives/nav-in-2026-supportive-attitude-and-data-driven-audits.html>

acestea, dacă contribuabilul nu efectuează autoevaluarea necesară sau nu corectează erorile identificate, autoritatea fiscală va dispune un *audit de conformitate* sau, în cazul unei încălcări mai grave, un *audit fiscal*.

WEBOGRAFIE

Resurse Internet :

<https://accountancyeurope.eu/wp-content/uploads/2025/12/251212-Audit-supervision-in-the-EU.pdf>

https://www.accountancyeurope.eu/wp-content/uploads/Factsheet_Audit_Policy_1404.pdf

https://www.economica.net/controalele-fiscale-vor-fi-mai-numeroase-mai-eficiente-si-rapide-datorita-digitalizarii-administratiei-fiscale-analiza-pwc_653784.html

https://www.avocatnet.ro/articol_69960/Verificarea-documentar%C4%83-Reguliile-controlului-care-se-face-exclusiv-de-la-distan%C8%9B%C4%83.html

https://www.avocatnet.ro/articol_71896/Proiect-ANAF-Se-preg%C4%83te%C8%99te-o-platform%C4%83-de-videoconferin%C8%9B%C4%83-care-va-fi-folosit%C4%83-in-cadrul-controalelor-fiscale-audierilor-%C8%99i-mediilor.html

<https://accountancyeurope.eu/wp-content/uploads/2022/12/Oversight-audit-pub-2022.pdf?v1>

<https://www.bmf.gv.at/rechtsnews/steuern-rechtsnews/archiv-gesetze-und-verordnungen/2018/jahressteuergesetz-2018.html> - **Austria**

[Taxation Act-Riigi Teataja](#) – **Estonia**

https://www.advant-nctm.com/en/news/come-ridurre-i-rischi-di-sanzioni-derivanti-dall'inclusione-dei-reati-di-contrabbando-nel-d-lgs-231-2001#_ftnref5 - **Italia**

<https://www.camera.it/temiap/documentazione/temi/pdf/>

https://www.gazzettaufficiale.it/atto/serie_generale/caricaDettaglioAtto/originario?atto.dataPubblicazioneGazzetta=2023-08-14&atto.codiceRedazionale=23G00122&elenco30giorni=true

<https://www.normattiva.it/uri-res/N2Ls?urn:nir:stato:decreto.legislativo:2024-11-05;174!vig>

<https://www.normattiva.it/uri-res/N2Ls?urn:nir:stato:decreto.legislativo:2025;123>

<https://legislationline.org/sites/default/files/documents/69/FINLAND%20Administrative%20Procedure%20Act%202003%20ENG.pdf> - **Finlanda**

https://www.vmi.lt/evmi/documents/20142/621668/vmi-polaris2025-2025_darbai_vienalapis.pdf/3ea23565-8277-e4c6-889f-ad92bd137b80?t=1776691462867 - **Lituania**

https://www.vmi.lt/evmi/documents/20142/699840/2025_metinis_POLARIS_2025_kriteriju_faktas.pdf/e5488eae-706e-b24d-4bfd-e44f797e07a2?t=1776683398436

https://download.belastingdienst.nl/itd/beleid/overige/tax_control_framework.pdf

https://www.archipeltaxadvice.nl/insights/co-operative-compliance-tax-control-framework/#elementor-toc_heading-anchor-7 – **Țările de Jos**

<https://www.moore-drv.nl/en/about-us/horizontal-monitoring/>

<https://www.archipeltaxadvice.nl/insights/co-operative-compliance-tax-control-framework/>

https://www.archipeltaxadvice.nl/insights/co-operative-compliance-tax-control-framework/#elementor-toc_heading-anchor-7

<https://pisrs.si/aktualno/zakonodaja-v-anglescini> - Tax Procedure Act (ZDavP-2): **Slovenia**

https://www.meijburg.com/sites/default/files/2022-01/Good%20Practices%20Tax%20Control%20Framework%20next%20steps%20jan%202022_0.pdf

https://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontenten/themaoverstijgend/brochures_and_publications/supervision_large_business_in_the_netherlands

<https://www.pwc.nl/en/insights-and-publications/tax-news/other/Dutch-Tax-Authorities-updates-Good-Practices-TCF.html>
