

## Controalele și litigiile fiscale. Experiențe și cazuri practice



**Abstract:** *Litigiile fiscale nu mai sunt o excepție – sunt o realitate cu care tot mai multe companii se confruntă în mod direct. Articolul de față analizează, dintr-o perspectivă practică, modul în care s-a transformat peisajul controalelor fiscale în România ultimilor ani și cum poate fi construită o strategie de apărare eficientă încă din primele momente ale unui control fiscal. Pornind de la experiența directă în dosare cu miza semnificativă – de la litigii în materia prețurilor de transfer și TVA, până la cauze soluționate în fața Curții de Justiție a Uniunii Europene – vom oferi o perspectivă integrată asupra celor mai relevante evoluții legislative și jurisprudențiale, precum și recomandări concrete pentru companiile care doresc să treacă de la o abordare reactivă la una proactivă în relația cu autoritățile fiscale.*

### I. Evoluția controalelor fiscale și abordările autorității fiscale pe teme de interes

Am înțeles din experiența ultimilor ani ca rezultatul unui litigiu fiscal nu se stabilește doar în fața instanței de judecată — el se construiește încă din primele etape ale inspecției fiscale. Uneori, atunci când societățile efectuează acele verificări preventive („preventive checks”), potențialele vulnerabilități pot fi identificate chiar înainte de debutul unei inspecții fiscale.

Fiscalitatea ultimilor ani nu mai seamănă cu ceea ce știam acum un deceniu. Digitalizarea accelerată, noul ritm al inspecțiilor, apetența tot mai mare a autorității fiscale pentru reîncadrări, presiunea bugetului de stat pe colectare și abordările uneori neunitare ale autorităților cu privire la același tip de tranzacție au schimbat complet modul în care companiile trebuie să se pregătească, să răspundă și să gestioneze un control fiscal — cât și ulterior, faza litigioasă în fața instanțelor de judecată.

Dacă înainte un litigiu fiscal apărea ca o excepție, astăzi de cele mai multe ori apare ca o consecință firească a unui control intensiv, iar succesul depinde de felul în care îți gestionezi nu doar litigiul, ci întregul parcurs – de la prima solicitare a inspectorilor, până la ultimul termen de recurs, strategia stabilită încă de la început se va repercuta ulterior inclusiv în fața judecătorilor care vor tranșa definitiv disputa fiscală.

În stabilirea strategiei este important ca aceasta să fie conturată pe baza experienței avocatului și a consultantului fiscal prin raportare la ultimele dezlegări date de către Curtea de Justiție a Uniunii Europene, Înalta Curte de Casație și Justiție dar și de către Ministerul de Finanțe în diverse decizii de soluționare a contestațiilor.

În acest fel, pot fi stabilite de la bun început, pe baza modului în care se desfășoară controlul fiscal (sub toate formele lui), care sunt acele „batalii” pe care merită să le duci, în funcție de asta stabilind și cursul strategiei de

aparare și identificare a punctelor esențiale pentru care ar trebui să contești sau nu decizia de impunere / decizia de soluționare a contestației administrative.

Mai mult, prezența avocatului încă din timpul inspecției fiscale poate schimba întreaga abordare a procesului de control. Încă din această fază este important ca, pe lângă expertiza fiscală, contribuabilul să știe care îi sunt drepturile procesuale în timpul controlului, când inspectorii fiscali abuzează de prerogativele pe care le au prin lege sau când anumite acte sau fapte pot duce la (sau pot crește șansele de) anularea actelor fiscale ce vor fi emise de echipa de control.

Deosebit de importantă este de asemenea și interacționarea cu echipa de inspecție fiscală, discuțiile, documentele care sunt furnizate, filtrul acestora și anticiparea posibilităților de ajustări care pot reieși din modul în care echipa abordează subiectele în timpul controlului.

Interpretările echipelor de inspecție fiscală sunt deseori complexe și vizează domeniul pluridisciplinar, de aceea cea mai potrivită echipă pentru asistarea societății în timpul controlului ar trebui formată din avocați și consultanți fiscali care să lucreze împreună cu echipele interne ale societății.

### **Exemple din practica recentă**

Am avut ocazia să testăm aceste idei în dosare cu miza semnificativă pentru clienți și pentru piața fiscală. Într-un litigiu în care am reprezentat un contribuabil din industria navală, am obținut menținerea la Înalta Curte a anularii unor impuneri suplimentare de aproximativ 32 de milioane de lei (circa 6,3 milioane de euro), rezultate din ajustări la dosarul prețurilor de transfer și din TVA aferent unei calificări eronate a lucrărilor asupra unui doc plutitor. Contrar susținerilor inspectorilor fiscali, am dovedit că docul rămâne un bun mobil, iar, în materia prețurilor de transfer, am explicat că metoda TNMM<sup>[1]</sup> și setul de comparabile – inclusiv companii cu pierderi într-o industrie care, în ansamblu, traversează o perioadă de pierderi recurente – fuseseră utilizate corect. Înalta Curte a confirmat aceste raționamente.

Se poate observa așadar că apetitul echipelor de inspecție fiscală se menține în zona prestatilor de servicii intra-grup și a modului de întocmire a dosarului prețurilor de transfer.

Recent, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin comunicatul din data de 29.05.2026 precizează că a verificat, în perioada iunie 2025 – mai 2026, tranzacții intra-grup de peste 199,1 mld. lei, în cadrul controalelor fiscale privind prețurile de transfer. În urma verificărilor, conform institutiei, inspectorii fiscali au stabilit obligații fiscale suplimentare de aproximativ 655 mil. lei, din care peste 386 mil. lei reprezintă impozit pe profit iar ajustările de prețuri de transfer au generat, separat, aproximativ 179 mil. lei impozit pe profit suplimentar, adică aproape 46% din totalul impozitului pe profit suplimentar stabilit în urma controalelor.

Acest fapt demonstrează că tranzacțiile intra-grup, atât din perspectiva prețurilor de transfer cât și din perspectiva documentării acestor în privința deductibilității în materie de TVA și impozit pe profit, rămân unul dintre principalele focusuri ale autorității fiscale.

Ca este așa ne demonstrează inclusiv cauzistica recentă de la nivelul Uniunii Europene, respectiv, cauza C-726/23 soluționată de către Curtea de Justiție a Uniunii Europene, cunoscută sub denumirea de „Arcomet” și comentată de către toți profesioniștii ce activează în materia disputelor fiscale, care vine și ridică din nou miza „jocului” prin **includerea în sfera de TVA și judecarea din această perspectivă a ajustărilor din materia prețurilor de transfer**, chestiune rar întâlnită înainte în practică.

Cu alte cuvinte, instanța de la Luxemburg a concluzionat că și în cazul ajustărilor de prețuri de transfer făcute între societățile parte ale aceluiași grup, ajustări prin care societatea mamă asigură fiicei o marjă de profit în acord cu

ghidul OECD și cu metodele de determinare a prețurilor de transfer, tranzacția dintre cele două societăți nu este în afara sferei de TVA, dat fiind ca:

*„spre deosebire de o societate holding ale carei activități sunt limitate la dobândirea de participații financiare în alte societăți, fara o imixtiune directa sau indirecta a acesteia în administrarea respectivelor societăți, Arcomet Belgia intervine în mod activ în administrarea Arcomet România în cadrul unor operațiuni supuse TVA-ului în temeiul articolului 2 din Directiva TVA, precum furnizarea de servicii comerciale filialei sale.”*

Mai mult decât atât, în aceeași decizie, Curtea de Justiție a Uniunii Europene vine și ne spune foarte clar ca **Directiva de TVA (2006/112) nu se opune ca administrația fiscală să solicite unei persoane impozabile care cere deducerea taxei pe valoarea adăugată achitate în amonte prezentarea altor documente decât factura** pentru a dovedi existența serviciilor menționate pe aceasta factura și utilizarea lor în scopul operațiunilor taxabile ale respectivei persoane impozabile, **cu condiția ca prezentarea acestor probe să fie necesară și proporțională în acest scop.**

Întotdeauna echipa de control solicită documente suplimentare care să justifice scopul economic / beneficiul economic al respectivei achiziții în vederea aprobării dreptului de deducere de TVA, abordare pe care o vedem împărțită în unele cazuri și la nivelul instanței europene.

Din această perspectivă, confluența zonei de TVA cu zona de impozit pe profit și, mai nou, prețuri de transfer și validarea unora dintre abordările echipelor de inspecție fiscală vine și ne arată importanța cunoașterii acestor cazuri în stabilirea strategiei de urmat în cursul inspecției fiscale și ulterior a litigiului fiscal în fața instanțelor de judecată.

Pe de altă parte, în cea mai nouă cauză judecată de CJUE (Stellantis Portugal, C-603/24), instanța europeană vine cu o nuanțare și arată ca **determinant pentru aplicarea TVA nu este scopul economic al ajustării, ci existența unei legături directe între prestația și contraprestația primită, în cadrul unui raport juridic cu obligații reciproce**, clarificând practic faptul că dacă această legatură lipsește (prestație – contraprestație, practic, remunerarea unei prestații), ajustarea nu constituie, în principiu, o operațiune impozabilă ce ar intra în sfera de TVA.

Așadar, ceea ce CJUE subliniază în această cauză este că, deși economic ajustarea de prețuri de transfer are ca scop alinierea marjei, acest instrument nu este de natură să creeze automat implicații de TVA, rămânând important să se analizeze raporturile economice și juridice dintre părți cu privire la operațiunile derulate, modelul operațional precum și destinația acestor ajustări de prețuri de transfer, indiferent de metodologia propriu-zisă de determinare. Doar în urma unei astfel de analize se poate conchide dacă ajustarea de prețuri de transfer da naștere și unei impuneri din punct de vedere al TVA.

De asemenea, în scopul unei aplicări unitare a normelor juridice de nivel european care au o incidență directă în rezolvarea cazului național, mecanismul trimiterii de **întrebări preliminare instanței europene** asigură obținerea unei interpretări a legislației europene obligatorii pentru instanța națională.

Într-un alt caz recent am reprezentat în fața instanței de la Luxemburg un client, contribuabil mare din zona comercializării bauturilor alcoolice, cu privire la o speță de încadrare tarifară a bauturii achiziționată și importată în România, la poziția tarifară specifică cidrului de mere și de pere.

Hotărârea obținută este cu impact în toată Uniunea Europeană în această materie: Tribunalul Uniunii Europene a statuat că **nomenclatura tarifară nu conține niciun prag procentual minim de alcool fermentat din suc de mere pentru a califica un produs drept cidru și ca adăugarea de alcool este permisă atât timp cât bautura își păstrează caracteristicile organoleptice esențiale.**

Aceasta dezlegare asupra normei juridice din materia vamala vine și asigura o interpretare unitara a normelor legale în materie, pe întreg teritoriul Uniunii Europene, în sensul ca o bautura care respecta criteriile esențiale ale clasei tarifare va trebui încadrata la respectiva clasa, fara a-i fi impuse condiții suplimentare.

În acest domeniu sunt esențiale doua elemente, confirmate și de instanța europeana în decizia descrisa mai sus și în alte 2 decizii de speța similare:

- (1) Caracteristicile organoleptice, respectiv, gust, miros și culoare sa fie cele care confirma pentru o persoana obiectiva ca respectiva bautura este cidru și
- (2) Proprietatile obiective sa fie acelea care sa caracterizeze bautura încadrata la respectiva clasa tarifara și anume, în componența bauturii, sa se regaseasca elementele definatorii ale tipurilor de bauturi încadrate la respectiva clasa, spre exemplu, suc de mere.

Într-o alta cauza recenta în care am reprezentat un contribuabil din zona bunurilor de larg consum, am întâlnit o reinterpretare familiara mediului de afaceri, respectiv, a **discounturilor comerciale reclassificate de autoritatea fiscala drept „remunerații pentru servicii”**, reclassificare ce genereaza TVA suplimentar de plata (serviciile fiind subiect de TVA la valoarea reglementata, iar discounturile reprezentând scaderea valorii de TVA colectata). În cadrul acestui litigiu, instanțele au confirmat ca **un discount, stabilit și ajustat unilateral de producator, nu poate deveni, prin simpla voința administrativa, prețul unui serviciu, iar discrepanța vadita între cuantumul discountului și valoarea presupuselor prestații confirma lipsa unei contraprestații reale.**

De asemenea, în cursul acestui dosar a fost evidențiată și susținuta importanța unei abordari consecvente a autorității fiscale cu privire la calificarea unei tranzacții, abordare care nu poate crea pentru o parte a tranzacției sarcini fiscale suplimentare iar pentru cealalta parte a tranzacției sa fie neutra din acest punct de vedere. Aceasta soluție a fost menținuta de catre Înalta Curte de Casație și Justiție care a precizat ca **este inadmisibil ca o tranzacție sa aiba o dubla calificare juridica și fiscala în funcție de partea la tranzacție, cumparator sau vânzator / beneficiar sau prestator.**

O alta abordare interesanta pe care am vazut-o într-un litigiu instrumentat în fața instanței de fond de la Curtea de Apel Brașov (soluția favorabila obținuta fiind ulterior confirmata de Înalta Curte de Casație și Justiție) a vizat un control desfașurat de catre echipa de control antifrauda fiscala care a avut ca scop verificarea tranzacțiilor intra-grup din perspectiva plăților efectuate de catre societatea româna catre societățile afiliate.

Aceste plăți pentru folosirea de licențe software au fost calificate de catre echipa de control ca având calificarea juridica fiscala de „redevențe”, fiind în acest sens aplicate în mod nelegal dispozițiile juridice referitoare la noțiunea de „beneficiar efectiv” pentru a susține calitatea de „intermediari” a societăților afiliate societății din România și stabilirea de obligații fiscale vizând impozitul pe venitul obținut din România de catre nerezidenți pentru plățile facute de societatea români și aferente furnizarii de servicii.

În cadrul acestui dosar, pe lângă interpretările juridice aferente noțiunii de redevența și daca dreptul limitat de utilizare a unui software reprezinta plata unei redevențe sau plata pentru serviciul de a pune la dispoziție licența necesara utilizarii acestui software, deosebit de importanta a fost colaborarea cu echipa interna a societății în vederea obținerii contractelor încheiate între societățile afiliate acesteia și furnizorii de servicii software / licențe de utilizare software, plecând de la furnizorul inițial (Microsoft și alte nume mari din aceasta industrie) și pâna la ultimul beneficiar.

Toate aceste spețe au un numitor comun: buna pregatire a strategiei juridice și buna colaborare cu clientul ce asigura un rezultat important și de rezonanța, ceea ce demonstreaza necesitatea unei sinergii între echipa de avocați, consultanți fiscali, echipele interne juridice și financiar-fiscale ale contribuabilului, în vederea exprimării

acestei poziții atât în cursul controlului fiscal cât și în cursul litigiului.

## **II. Instrumentarea controalelor antifrauda și a verificărilor documentare – aspecte cheie din experiența noastră practică**

### **i. Specificul și limitele controlului antifrauda**

Abordarea recentelor controale antifrauda desfășurate pe parcursul anului 2024 – 2025 precum și a verificărilor documentare ce sunt pornite de obicei la finalul controlului antifrauda și care preiau constatările Proceselor verbale întocmite în cursul controlului prealabil, denota necesitatea unei pregătiri prealabile atât a documentelor cât și a răspunsurilor ce sunt date la notele explicative.

Nu de puține ori am observat abordarea echipei de control antifrauda fiscală / organului fiscal în sensul în care contribuabilul a declarat x și y în cuprinsul Notei explicative și ulterior echipa de avocați, intervenind în cadrul acestor controale, trebuie să clarifice această chestiune sensibilă și să explice de fapt care a fost intenția reprezentantului contribuabilului când a declarat diverse detalii în răspunsul la notele explicative (aspecte care pot fi evitate uneori în cazul în care onboardingul echipei de avocați / consultanți se face de la debutul controlului).

Fiecare tip de control fiscal are specificitatea sa, subiectele targetate de către echipele de control fiscal putând aduce indicii despre ce informații caută echipa de control și ce își doresc inspectorii să primească ca și documentație și răspunsuri, iar în cele mai multe cazuri când sunt transmise / furnizate documentele solicitate precum și răspunsuri clare la solicitările de informații, există șansele minimizării riscului unor impuneri care pot afecta bunul mers la societăți.

Controlul antifrauda, conform normelor legale, ar trebui să fie caracterizat de **operativitate** și acesta să vizeze fraudă și evaziunea fiscală. Scopul controlului antifrauda este să prevină și să descopere cazurile de fraudă fiscală precum și să acționeze energic în cazurile identificării unor astfel de fraude fiscale. De aceea acest control este calificat de către legiuitor ca fiind operativ și inopinat.

În practică am observat că autoritatea antifrauda în cadrul acestui control (care nu are o limită de timp impusă prin normele legale) verifică inclusiv substanța calificării fiscale a unei tranzacții, substituindu-se practic unei inspecții fiscale și ieșind din sfera limitelor trasate de lege pentru un asemenea tip de control.

La finalul controlului antifrauda se emite un proces-verbal ce nu face obiectul unei contestații administrative, chiar dacă acesta conține consecințe de ordin fiscal asupra tranzacțiilor investigate, iar punctul de vedere formulat de către contribuabil față de acest proces-verbal nu are niciun impact în cadrul procesului de control, nemodificând constatările inspectorilor cuprinse în procesul-verbal de control care, odată emis, nu se mai modifică.

În urma constatărilor din cadrul unui control antifrauda deseori am observat că aceeași echipă de inspectori fiscali desfășoară față de același contribuabil și verificarea documentară, pornind de la concluziile exprimate în cuprinsul procesului-verbal de control antifrauda.

De aceea este important ca pe parcursul controlului antifrauda societatea să fie asistată de avocat și consultant fiscal întrucât documentele care sunt predate pe parcursul controlului precum și notele explicative care sunt date, vor fi luate în calcul ulterior în cadrul verificării documentare.

### **ii. Verificarea documentară — cum se desfășoară și la ce ne putem aștepta**

Conform normei legale, verificarea documentară constă în efectuarea unei analize de coerență a situației fiscale a contribuabilului/platitorului, pe baza documentelor existente la dosarul fiscal al acestuia, precum și pe baza

oricaror informații și documente transmise de terți sau deținute de organul fiscal (inclusiv în urma culegerii acestora în cadrul unui control antifrauda), care au relevanța pentru determinarea situației fiscale.

Aceste verificări documentare se derulează de la distanță, se bazează pe documente și sunt derulate de către aceleași organe de inspecție fiscală, inclusiv de către organele de control antifrauda fiscală.

În aceste cazuri în care prealabil demarării verificării documentare a fost încheiat un control antifrauda fiscală, în practică am observat că este foarte dificil de schimbat deja constatarile fiscale pe care echipa de control antifrauda fiscală le-a identificat în cursul controlului antifrauda; de obicei mai pot fi furnizate documente care nu au putut fi furnizate pe parcursul controlului prealabil însă constatarile fiscale rareori sunt schimbate în cursul verificării documentare. De cele mai multe ori, draftul de decizie de impunere are aceleași constatări ca și procesul verbal de control antifrauda, poate cu mici modificări ca urmare a documentelor furnizate suplimentar, în cursul verificării documentare.

Decizia de impunere emisă în cadrul unei verificări documentare este menționată de lege ca fiind o decizie emisă sub rezerva verificării ulterioare, ceea ce, potrivit textului de lege, înseamnă că în cadrul unei inspecții fiscale ulterioare ce ar viza aceeași perioadă și aceleași tipuri de obligații fiscale, constatările cuprinse în aceasta pot fi modificate sau menținute.

Dat fiind că decizia de impunere emisă în cadrul verificării documentare va face obiectul controlului judiciar uneori până la cea mai înaltă instanță din țară, respectiv, Înalta Curte de Casație și Justiție, avem rezerve că aceasta decizie, o dată validată sau modificată de instanța de judecată, mai poate fi modificată ulterior, de către o echipă de control în cadrul unei inspecții ulterioare de verificare (dat fiind că decizia de impunere este emisă sub rezerva verificării ulterioare, deci nu este finală), opunându-se un important text de lege, respectiv, cel care consacră autoritatea de lucru judecat ale deciziilor definitive ale instanțelor de judecată.

Or atâta vreme cât subiectele din cadrul deciziei de impunere și a controlului antifrauda au făcut deja obiectul unui litigiu fiscal soluționat în mod definitiv, suntem de opinie că o ulterioară inspecție fiscală nu va mai putea aborda subiectul decis prin intermediul instanțelor de judecată (decât dacă au apărut documente și informații noi care vizează faptele verificate de către echipa de control, neavute în vedere de către echipa de control fiscal sau de către instanța de judecată la momentul pronunțării, ca și cum ar fi un caz de revizuire întemeiat pe înscrisuri noi) și deci, textul de lege ce permite verificarea ulterioară pare că ar rămâne inaplicabil.

Am observat totuși și cazuri în care echipa de control fiscal antifrauda a apreciat că se impune declanșarea unei inspecții fiscale la finalul controlului antifrauda, aspect laudabil câtă vreme aceasta ar trebui să fie calea firească de urmat în cazul în care subiectele abordate nu pot fi lamurite doar prin intermediul notelor explicative.

Cu toate acestea, în cele mai multe cazuri, echipa de control antifrauda păstrează modul de instrumentare a controlului prin intermediul notelor explicative și ulterior întocmirii procesului-verbal dispune începerea verificării documentare în vederea valorificării concluziilor la care a ajuns în prealabil.

### **III. Concluziile și recomandările noastre**

Experiența obținută în cursul instrumentării diverselor dosare fiscale demonstrează că indiferent de materia ce face obiectul inspecției fiscale / controlului antifrauda / verificării documentare, o strategie bună pusă la punct încă de la începutul controlului fiscal, dublată de o organizare bună a documentelor suport și o verificare în avans a acestora, va ajuta în expunerea unei poziții clare și concise în fața organelor fiscale cât și ulterior, în fața instanței de judecată.

În plan operațional, recomandarea noastră pentru companii este să mute accentul dinspre „reacție” spre „proiecție”.

Cum se poate face asta? Prin verificarea periodica a dosarelor de TVA și de prețuri de transfer, prin verificarea rapoartelor digitale cu înregistrările din contabilitate, prin stabilirea și exersarea unei linii interne de raspuns (cine vorbește, ce spune, ce documentează), prin consolidarea legaturii și cooperării dintre echipa financiară, consultanții fiscali și avocați pentru stabilirea strategiei și verificarea prealabilă a informațiilor și documentelor disponibile, înca de la începutul controlului fiscal.

Fiscalitatea contemporana nu mai este doar un exercițiu de calcul. Este un test de disciplina internă, de înțelegere a propriului model de business și de capacitate de a transforma datele, documentele și expertizele într-un adevăr juridic credibil expus în fața autorității fiscale și ulterior a judecătorului.

Spețele noastre – și cele de referință din piață – arata ca rezultatul unui control fiscal depinde nu doar de modalitatea în care contribuabilul a ținut evidența contabilă, ci mai ales de organizarea și pregătirea controlului, de colaborarea și coeziunea dintre echipa potrivită de avocați și consultanți fiscali și departamentele interne ale clientului, care pot conduce cu succes orice tip de control fiscal și pot construi un anumit caz înca de la momentul incipient în favoarea părții reprezentate, într-un dialog constructiv cu autoritățile de control fiscal.

---

[\[1\]](#) Metoda Marjei Nete Tranzacționale (TNMM - Transactional Net Margin Method)