



Nr. 5592/19.12.2022

**Către,**

**MINISTERUL FINANȚELOR**

**Adresa:** B-dul Libertății nr.16, sectorul 5, cod 050706, București

**În atenția:**

**Domnului ADRIAN CÂCIU - Ministrul finanțelor**

**Domnului ALIN CHITU - Secretar de stat**

Vă înaintăm observațiile și propunerile **Camerei Consultanților Fiscali** referitoare la Proiectul de OUG privind modificarea unor acte normative publicat pe site-ul MF la data de 30.09.2022:

Cu titlu prealabil, apreciem că instrumentul juridic de legiferare ales – ordonanță de urgență – este total nejustificat dacă luăm în considerare conținutul celor cca 70 de modificări propuse pentru Codul de procedură fiscală, în raport cu prevederile constituționale referitoare la situațiile strict specificate, în care Guvernul poate emite ordonanțe de urgență. Astfel, constatăm că nici una din cele cca 70 de modificări propuse nu îndeplinește rigorile impuse de Constituția României, așa cum acestea sunt înțelese și de către Curtea Constituțională, privind definirea situației de urgență. De fapt acest lucru, lipsa urgenței, este dovedită chiar de nelegiferarea acestor prevederi, din luna septembrie când proiectul a fost publicat în transparență decizională și până în decembrie!

Pe de altă parte vă supunem atenției lipsa unor analize și fundamentări temeinice, pentru foarte multe dintre modificările propuse, așa după cum rezultă din motivările conținute de nota de fundamentare a proiectului, lucru ce pune la îndoială necesitatea, oportunitatea și efectele benefice ale acestora pentru contribuabili și/sau pentru administrația fiscală. În cele ce urmează, vă prezentăm, cu titlu de exemplu, o scurtă analiză a câtorva din aceste propuneri de modificare regăsite în proiectul de OUG, plecând tocmai de la modul în care au fost fundamentate și formulate ca text de lege.

- **Ref: modificarea de la pct. 1 din proiect: completarea art. 1 din Codul de procedură fiscală cu definiția dosarului administrativ al controlului fiscal precum și cu definiția dosarului fiscal**

**Motivația modificării conform NF:**

- Pleacă de la Hotărârea Curții de Justiție a Uniunii Europene pronunțată în Cauza C- 430/19, având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Tribunalul Cluj (România);
- Curtea a arătat că „Principiul general al dreptului Uniunii al respectării dreptului la apărare trebuie interpretat în sensul că, dacă, în cadrul procedurilor administrative naționale de inspecție și de determinare a bazei de impozitare a taxei pe valoarea adăugată, o persoană impozabilă nu a avut posibilitatea să aibă acces la informațiile care figurează în dosarul său administrativ și care au fost luate în considerare la adoptarea unei decizii administrative care i-a impus obligații fiscale suplimentare, iar instanța sesizată constată că, în lipsa acestei neregularități, procedura ar fi putut avea un rezultat diferit, acest principiu impune ca această decizie să fie anulată.”

**Analiza propunerii din proiectul de OUG:**

- **soluția aleasă de ANAF și MF – de a defini în CPF „dosarul administrativ al acțiunii de control fiscal” este una de natură formală și nu neapărat necesară pentru respectarea și aplicarea de către ANAF a principiului general al dreptului la apărare;**
- **acest drept este garantat atât la nivelul UE, cât și la nivel național prin Constituție și chiar prin CPF- atât la nivel de principiu de bună administrare fiscală dar și în mod expres și punctual în procedura de inspecție fiscală – art. 130 Dreptul contribuabilului de a fi informat sau art. 127 alin. (9) care prevede ca, inclusiv în cazul în care o inspecție fiscală a fost suspendată, contribuabilul are dreptul să fie informat cu privire la orice alte mijloace de probă obținute de organul fiscal ca urmare a acțiunilor ce au constituit cauza suspendării!**
- **în aceste condiții legislative actuale, organele fiscale nu ar fi avut nici un motiv legat de legislație, pentru a nu respecta acest drept fundamental al contribuabilului, de a fi informat și de a avea acces la toate documentele și informațiile care pot constitui mijloace de probă și se află în dosarul administrativ al contribuabilului deținut de organul fiscal;**
- **este mai degrabă necesară, instruirea sistematică a inspectorilor fiscali, adoptarea urgentă de măsuri/proceduri de natură administrativă și organizatorică pentru**

*asigurarea respectării și aplicării întocmai a prevederilor legale în vigoare de către întregul aparat fiscal, indiferent de procedura fiscală derulată;*

- *a bifa ca rezolvată această problemă reală a administrației fiscale – nerespectarea sistematică a dreptului contribuabilului la apărare – prin completarea CPF cu o definiție incompletă și pe fond nenecesară, după cum am arătat, nu înseamnă decât să ne păcălim și să ascundem mai departe adevărata problemă – abordarea de pe poziții de forta disproporționată și discreționară a proceselor de administrare fiscală la nivelul ANAF;*
- *pe de altă parte, organele fiscale derulează mai multe procese de administrare fiscală, reglementate de CPF (înregistrarea contribuabililor, declararea obligațiilor, stabilirea obligațiilor, controlul fiscal cu tipurile acestuia, colectarea, contestarea, asistența și îndrumarea), iar în cadrul acestor procese se formează, electronic sau fizic, pe baza documentelor și informațiilor specifice fiecărui proces, dosare administrative care prezintă de altfel, componente ale dosarului fiscal al contribuabilului;*
- *această noțiune, „dosarul fiscal al contribuabilului” - este însă consacrată și utilizată în administrația fiscală și chiar în procedurile legale în vigoare de multă vreme – fiind prevăzută structura dosarului fiscal al contribuabilului pe componentele acestuia, care sunt corespunzătoare proceselor de administrare precizate. (Ordinul ministrului finanțelor nr. 1630/29.12.1999)*

#### **Concluzii și propuneri ale CCF:**

Este evident că introducerea în CPF a unei definiții a uneia din componentele dosarului fiscal al contribuabilului ar fi gratuită și, mai mult, în loc să ajute, poate genera confuzii în raport cu ansamblul proceselor de administrare fiscală derulate de ANAF, pentru care nu ar exista o astfel de definiție la nivel de lege.

Cu toate acestea, pentru a crea temeiul și premisele unei sistematizări la nivelul legislației secundare însă, apreciem că poate fi introdusă în CPF o definiție generală a „dosarului fiscal al contribuabilului” care:

- (i) să acopere, orice procedură de administrare fiscală derulată de administrația fiscală în legătură cu contribuabilul;
- (ii) să precizeze doar faptul că acesta se structurează pe componente corespunzătoare procedurilor de administrare fiscală specifice, prevăzute la nivel de ordin;
- (iii) să fie aplicabile oricărui organ fiscal sau autoritate care aplică Codul de procedură fiscală.

De asemenea, apreciem **că teza a doua**, care este o regulă de procedură, iar nu o definiție, să facă obiectul unui nou alineat în cuprinsul **art. 9 - Dreptul de a fi ascultat, dar care să îmbrăce forma expresă a unui drept al contribuabilului de acces la dosarul său fiscal.**

***Ca urmare propunem următoarele reformulări:***

- ✓ 20<sup>1</sup>. ***dosarul fiscal al contribuabilului***: *totalitatea documentelor și informațiilor deținute de organul fiscal, corespunzătoare tuturor procedurilor de administrare, indiferent de proveniența acestora, care stau la baza constatărilor și consecințelor fiscale, din punct de vedere faptic și legal, efectuate de organul fiscal în cadrul unei proceduri administrative fiscale, precum și documentele emise în legătură cu administrarea mijloacelor de probă. Acesta se organizează și structurează pe componente corespunzătoare procedurilor de administrare, în format fizic și/sau electronic;*
- ✓ Art. 9, noul alin. (1<sup>1</sup>): *„În scopul exprimării unui punct de vedere util, contribuabilul are dreptul de a solicita organului fiscal acces la dosarul fiscal integral sau, la una din componentele acestuia, după caz. În situația în care în dosar sunt documente/informații care cad sub incidența art. 11, acestea vor fi anonimizate.”*

➤ ***Ref: modificarea de la pct. 3 din proiect privind completarea prevederilor art. 25 din Codul de procedură fiscală cu un nou alineat, prin care să fie prezentate o serie de elemente ce pot fi avute în vedere de către organele fiscale la stabilirea relei-credințe***

- **Motivarea propunerii din NF:**

În practică, s-a constatat că au fost situații în care **instanțele de judecată au anulat deciziile de atragere a răspunderii solidare emise de organele fiscale potrivit art. 25 din Codul de procedură fiscală, întrucât nu au fost identificate motivele de fapt care au condus la stabilirea relei-credințe a persoanelor răspunzătoare.**

- **Textul propus pentru completare în proiectul de OUG:**

**La articolul 25, după alineatul (5), se introduce un nou alineat, alin. (6), cu următorul cuprins:**  
**„(6) Pentru stabilirea relei-credințe a persoanelor răspunzătoare, în sensul prezentului articol, organele fiscale pot avea în vedere următoarele elemente:**

- a) sustragerea, ascunderea ori risipirea patrimoniului, periclitând sau îngreunând în mod considerabil colectarea;**

- b) pe perioada acumulării de obligații fiscale, debitorii s-au menținut în starea de dificultate financiară, fără a solicita acordarea uneia dintre formele de înlesniri la plată în vederea redresării activității și/sau deschiderea procedurii insolvenței;
- c) neîndeplinirea obligațiilor legale pe o perioadă de timp consecutivă și/sau îndelungată, care conduce la riscul neîncasării obligațiilor fiscale la bugetul general consolidat;
- d) utilizarea lichidităților financiare în alte scopuri decât pentru stingerea obligațiilor fiscale, cu excepția cazului în care acestea au fost folosite pentru cheltuielile necesare susținerii desfășurării activității.”

#### *Analiza propunerii:*

- ✓ Necesitatea acestei completări a legii este motivată în NF, prin faptul că în practica organelor fiscale s-au constatat și situații în care instanțele de judecată au anulat decizii de atragerea răspunderii solidare, deoarece nu au fost identificate în conținutul acestor decizii emise de organele fiscale, **motivele de fapt pentru dovedirea relei-credințe.**
- ✓ Astfel, **chiar din fundamentarea completării textului legal rezultă cu claritate că problema reală este lipsa demonstrării relei-credințe cu fapte ale persoanei în cauză, prezentate și probate de organul fiscal în conținutul deciziei de atragere a răspunderii,** care să poată convinge instanța de judecată în acest sens, nefiind o problemă de legislație, cel puțin de nivel primar.
- ✓ Această condiție pe care trebuie să o îndeplinească o decizie de atragerea răspunderii este impusă nu numai de textul în vigoare al art. 25, 46, 49 din CPF, ci și de prevederile art. 12 alin. (4) din CPF, potrivit cărora „**Buna-credință a contribuabililor se prezumă până când organul fiscal dovedește contrariul**”.
- ✓ La art. 25 sunt instituite mai multe cazuri de atragere a răspunderii solidare în care **legiuitorul a prevăzut reaua-credință, ca și condiție** în care o terță persoană poate deveni răspunzătoare în solidar pentru obligații fiscale care nu au fost achitate de debitorul principal (contribuabil).
- ✓ **Reaua-credință**, noțiune opusă bunei credințe, **exprimă un comportament al unei persoane care săvârșește un fapt sau un act contrar legii** (nu aplică legea), fiind totodată pe deplin conștientă de caracterul ilicit al conduitei sale – tocmai de aceea trebuie dovedită în fiecare caz în parte prin mijloace de probă concret identificate, individualizate.
- ✓ Pentru fiecare dintre cauzele de atragere a răspunderii solidare care impune condiția relei credințe, pot fi **întâlnite în practică o multitudine de fapte**, care însă trebuie identificate

efectiv și probate fiecare în parte de către organul fiscal, în activitatea lui de verificare și instrumentare a fiecărui caz.

- ✓ În situațiile în care reaua-credință nu poate fi probată în mod rezonabil de către organul fiscal, nu se întocmește o decizie în acest sens.
- ✓ **Încercarea de a enumera la nivel de lege câteva comportamente generale, fapte, situații, ipotetice, numite “elemente”, cu caracter exemplificativ, nu rezolvă în nici un fel obligația organului fiscal de a face motivarea în fapt a relei-credințe în conținutul deciziei de atragere a răspunderii, prin mijloacele de probă identificate concret în timpul documentării, verificării, schimbului de informații etc.**
- ✓ Din contră aceasta **induce idea că reaua-credință nu mai trebuie demonstrată concret de inspectorul fiscal prin mijloace de probă, ci, că aceasta este prezumată și ar fi suficient ca în conținutul deciziei să indice noul text al art. 25, spre exp. art. 25 alin. (6) lit. a).**
- ✓ Probabilitatea ca pe viitor deciziile de atragere a răspunderii să fie și **mai slab motivate în fapt ar crește semnificativ** în cazul amendării acestui articol în maniera propusă, iar rata de anulare în instanță ar urma să crească semnificativ.
- ✓ O **enumerare exemplificativă a unor probe posibile, care acoperă doar o mică parte din cele care ar pute fi întâlnite în practică, precum și folosirea unui limbaj cu grad mare de generalitate, deja existent în definirea cauzelor de atragere a răspunderii (așa cum se încearcă prin textul propus), este de natură a crește neclaritatea și ambiguitatea în procesul de aplicare a legii.**

### *Concluzii și propuneri*

**Propunerea de completare a art. 25 din CPF, în scopul precizat în motivație și în forma prezentată de MF este inacceptabilă atât din punct de vedere al conceptelor și principiilor juridice și doctrinare, cât și din perspectiva lipsei utilității practice a acesteia.**

Apreciem că plecând de la textul propus, dar mai ales de la jurisprudența stufoasă creată până la această dată, pot fi **construite proceduri de lucru, ghiduri, instrucțiuni etc., pe care ANAF să le pună la dispoziția organelor fiscale și să disemineze** – în scopul îmbunătățirii nivelului de pregătire profesională și generalizării bunelor practici.



➤ *Ref: modificarea de la pct. 21 privind schimbarea regulii locului inspecției*

- **Schimbarea paradigmei** în ceea ce privește locul de efectuare a inspecției fiscale, în sensul că **regula propusă este cea a efectuării inspecției, de regulă, la sediul organului fiscal, adică exact invers față de regula actuală;**
- **Apreciem că propunerea nu este suficient fundamentată, motivată și analizate posibilele efectele colaterale legate de respectarea drepturilor procedurale ale contribuabililor, dar și de capacitatea logistică și administrativă a ANAF de a face față unei asemenea schimbări;**
- **Poate avea ca efect și deplasarea (mai mult sau mai puțin controlată) a acestui tip de control fiscal spre un altul – verificarea documentară.**

*În concluzie,*

**Propunem eliminarea acestei propuneri de modificare și continuarea analizelor de oportunitate și identificarea mecanismelor efective de implementare a unei asemenea propuneri, în strânsă legătură cu organele fiscale, care să vizeze inclusiv capacitatea logistică de la nivelul acestora.**

➤ *Ref: modificările propuse în cazul verificării documentare privind competența de realizare și regulile de desfășurare (pct. 29 – 34)*

*Modificările de amploare propuse pentru acest capitol sunt insuficient motivate și fundamentate. Astfel,*

- **Verificarea documentară este, prin excelență, o verificare din birou, pe baza datelor deținute de organul fiscal și care formează ceea ce este definit ca fiind dosarul fiscal al contribuabilului.**
- Or, controlul antifraudă realizat de **“funcționarii publici din cadrul Direcției Generale Antifraudă Fiscală” (completarea propusă de MF la art. 136)** este prin excelență un control pe teren, potrivit chiar regulilor speciale de desfășurare propuse pentru acest tip de control fiscal.
- Astfel, apar, în prealabil unei analize pe fond a modificărilor privind verificarea documentară, **două probleme majore:**

- **(i) – totala incoerență logică** – prin stabilirea atribuției de realizare a unui tip de control ce se desfășoară, de regulă, din birou (verificarea documentară), în competența unei structuri de control care, de regulă, realizează un control pe teren și,
- **(ii) – însăși stabilirea de atribuții și competențe la nivel de lege primară reprezintă o soluție eronată**, de principiu, întrucât, pe de o parte, denumirea unei direcții din cadrul ANAF se poate schimba oricând și atunci avem o problemă de competență la nivel de lege primară, iar, pe de altă parte, acest titlu din CPF are scopul de a stabili doar tipurile de control fiscal, caracteristicile și regulile generale după care acestea se desfășoară. Atribuțiile și competențele diferitelor structuri se stabilesc prin Ordin de către președintele ANAF (art. 151 CPF), tocmai pentru ca managementul administrației fiscale să-și poată exercita prerogativele, în funcție de dezvoltarea instituției și structurilor sale.
- Regulile propuse au ca efect îndepărtarea de obiectul verificării documentare: o verificare din birou, efectuată pe baza datelor deținute de organul fiscal și care formează dosarul fiscal al contribuabilului.
- Cu alte cuvinte, acest control are ca obiect detectarea unor eventuale incoerențe în declarația contribuabilului pe baza informațiilor înscrise chiar în declarație sau a altor informații disponibile organului fiscal și existente în dosarul fiscal al contribuabilului verificat, cum ar fi informații din declarațiile informative (de exemplu, declarația plătitorilor de venit, declarația informativă 394) sau informații primite în urma schimbului de informații.
- Așadar, organul fiscal administrează probe, de regulă înscrise, care sunt în posesia/deținute de acesta și stabilește eventuale diferențe de impozit pe baza respectivelor probe, cu excepția cazului în care contribuabilul aduce probe contrare concludente, verosimile și pertinente urmare notificării organului fiscal.
- Pe cale de consecință, utilizarea metodelor indirecte pentru stabilirea de diferențe de impozite – specifice verificării situației fiscale personale - nu este aplicabilă/compatibilă cu această procedură de verificare documentară, în care nu se pune problema lipsei de probe.
- De asemenea, regula de selectare a operațiunilor/documentelor ce pot face obiectul verificării documentare, pe lângă faptul că este greu de înțeles cum funcționează, nu este nici în acord cu obiectul selecției pentru verificarea documentară ca specie a controlului fiscal, acesta neputând fi decât contribuabilul.
- Regulile propuse sunt de natură a aduce atingere principiului independenței procedurilor de control fiscal promovate de Titlul VI din Codul de procedură fiscală, principiu care impune respectarea regulilor specifice fiecărei proceduri, inclusiv în ceea ce privește obiectul controlului. Fiecare procedură are reguli specifice, chiar dacă în unele cazuri sunt și reguli



comune. Separarea procedurilor este importantă atât din considerentul că sunt prevăzute prerogative diferite organelor fiscale, dar mai ales în scopul de a acorda contribuabilului garanțiile proprii specifice fiecăreia dintre ele.

- Or, modificările propuse au ca efect **transformarea procedurii verificării documentare într-o inspecție fiscală, și, mai mult, stabilirea prin lege a competenței de realizare a acesteia, unei structuri care de fapt are alt rol (antifraudă)**, cu afectarea garanțiilor oferite de legiuitor contribuabililor în cadrul acestei din urmă proceduri, dar și a efectelor sale (ridicarea rezervei verificării ulterioare și a principiului unicității inspecției fiscale).

*În concluzie,*

**Propunem eliminarea acestor prevederi din proiectul de act normativ și reanalizarea oportunității și necesității obiective a unor astfel de modificări de abordare a întregului control fiscal.** Apreciem că înainte de orice, este absolut necesară deplasarea atenției spre modul de derulare a proceselor de administrare fiscală la nivelul structurilor funcționale și mai ales a celor de control fiscal, care sunt total lipsite de eficacitate și eficiență din perspectiva bugetară, dar extrem de nocive pentru economia națională.

- *Ref: modificarea de la pct. 43 privind schimbarea regimului reducerii penalității de nedeclarare în cazul plății obligațiilor fiscale stabilite în urma controlului prin eșalonare*

*Considerăm modificarea propusă total nefundamentată. Astfel,*

- propunerea vizează stabilirea unui procent al reducerii **penalității de nedeclarare diferențiat** între contribuabilii care plătesc integral obligația fiscală în termenul de plată prevăzut în decizia de impunere (**75%**) și cei care, fiind în dificultate financiară apreciată ca atare tocmai de organul fiscal pe baza documentelor depuse de contribuabili, și primesc aprobarea organului fiscal de a plăti eșalonat obligația (**25%**);
- **motivația reprezintă o analiză superficială**, care nu ține cont de scopul și principiile procedurii eșalonării (**sprijinirea contribuabililor aflați în dificultate financiară temporară** și încasarea integrală a obligațiilor fiscale datorate de aceștia),
- se neglijează faptul că **scopul colectării este încasarea unui procent cât mai mare de obligații fiscale prin conformare voluntară**, care înseamnă și plata eșalonată, atunci când sumele stabilite prin decizie sunt semnificative și depășesc capacitatea de plată imediată a contribuabilului, iar nu perceperea de cât mai multe penalități.



*În concluzie,*

Propunerea MF din proiectul de OUG **descurajează accesarea de către contribuabili a eșalonărilor la plată** în situație de dificultate financiară majoră și în care oricum nu pot să facă plata integrală a unei sume semnificative stabilite printr-o decizie de impunere. Acest efect al propunerii este de fapt contrar scopului pentru care a fost instituit, începând cu 2016, mecanismul actual de stabilire la un nivel descurajator și ulterior de reducere în cazul plății principalului, inclusiv prin eșalonare.

De asemenea, apreciem că alături de celelalte măsuri de restricționare referitoare la eșalonări, pe lângă deficiențele conceptuale sau de strategie fiscală menționate, acestea **sunt propuse și într-o perioadă total nepotrivită pentru economia națională, imediat după o criză sanitară severă, care a fost urmată de o creștere necontrolată a prețurilor produselor energetice și, conform previziunilor organismelor internaționale recunoscute, anul 2023 ar urma să fie unul de recesiune economică.** Astfel, propunem eliminarea acestor propuneri din proiectul de ordonanță.

Ca întotdeauna, Camera Consultanților Fiscali își manifestă întreaga disponibilitate pentru a veni în sprijinul administrației fiscale și a Ministerului Finanțelor, cu întreaga sa capacitate profesională și expertiză, pentru a identifica și implementa împreună cele mai bune soluții legislative și procedurale, în scopul comun al creșterii gradului de conformare fiscală.

Cu stimă,

**Dan Manolescu**  
Președinte CCF