

CPF

2022

Codul de procedură fiscală

comentat și adnotat

cu legislație secundară
și complementară,
jurisprudență și instrucțiuni

Emilian Duca

Universul Juridic

București

-2022-

ABREVIERI UZUALE.....	9
TITLUL I. DISPOZIȚII GENERALE	11
CAPITOLUL I. Domeniul de aplicare a Codului de procedură fiscală.....	14
CAPITOLUL II. Principii generale de conduită în administrarea creanțelor fiscale.....	17
CAPITOLUL III. Aplicarea prevederilor legislației fiscale.....	28
TITLUL II. RAPORTUL JURIDIC FISCAL	32
CAPITOLUL I. Dispoziții privind raportul juridic fiscal.....	32
CAPITOLUL II. Dispoziții generale privind raportul sarcinii fiscale.....	36
TITLUL III. DISPOZIȚII PROCEDURALE GENERALE	44
CAPITOLUL I. Competența organului fiscal central.....	44
CAPITOLUL II. Competența organului fiscal local.....	51
CAPITOLUL III. Alte dispoziții privind competența.....	52
CAPITOLUL IV. Actele emise de organele fiscale.....	56
CAPITOLUL V. Administrarea și aprecierea probelor.....	70
CAPITOLUL VI. Termene.....	90
CAPITOLUL VII. Transmiterea cererilor de către contribuabili/plătitori și identificarea acestora în mediul electronic.....	93
TITLUL IV. ÎNREGISTRAREA FISCALĂ	95
TITLUL V. STABILIREA CREANȚELOR FISCALE	108
CAPITOLUL I. Dispoziții generale.....	108
CAPITOLUL II. Dispoziții privind decizia de impunere.....	109
CAPITOLUL III. Dispoziții privind declarația fiscală.....	112
CAPITOLUL IV. Stabilirea bazei de impozitare prin estimare.....	119
CAPITOLUL V. Despre evidențele fiscale și contabile.....	122
CAPITOLUL VI. Prescripția dreptului de a stabili creanțe fiscale.....	124
TITLUL VI. CONTROLUL FISCAL	127
CAPITOLUL I. Inspecția fiscală.....	127
CAPITOLUL II. Controlul inopinat.....	148
CAPITOLUL III. Controlul antifraudă.....	151
CAPITOLUL IV. Verificarea situației fiscale personale de către organul fiscal central.....	154
CAPITOLUL V. Verificarea documentară.....	162
CAPITOLUL VI. Dispoziții finale privind controlul fiscal efectuat de organul fiscal central.....	163
TITLUL VII. COLECTAREA CREANȚELOR FISCALE	165
CAPITOLUL I. Dispoziții generale.....	165
CAPITOLUL II. Stingerea creanțelor fiscale prin plată, compensare și restituire.....	175
CAPITOLUL III. Dobânzi, penalități de întârziere și penalități de nedeclarare.....	193
CAPITOLUL IV. Însenări la plată.....	205
CAPITOLUL IV ¹ . Eșalonare la plată, în formă simplificată, pentru obligațiile fiscale administrate de organul fiscal central.....	232
CAPITOLUL V. Garanții.....	239
CAPITOLUL VI. Măsuri asigurătorii.....	241
CAPITOLUL VII. Prescripția dreptului de a cere executarea silită și a dreptului de a cere restituirea.....	244
CAPITOLUL VIII. Stingerea creanțelor fiscale prin executare silită.....	248

CAPITOLUL IX. Cheltuieli	282
CAPITOLUL X. Eliberarea și distribuirea sumelor realizate prin executare silită	283
CAPITOLUL XI. Contestația la executare silită.....	285
CAPITOLUL XII. Stingerea creanțelor fiscale prin alte modalități	287
CAPITOLUL XII ¹ . Dispoziții aplicabile cazurilor speciale de executare silită.....	293
CAPITOLUL XIII. Dispoziții speciale privind colectarea	294

TITLUL VIII. SOLUȚIONAREA CONTESTAȚIILOR FORMULATE ÎMPOTRIVA ACTELOR

ADMINISTRATIVE FISCALE	295
CAPITOLUL I. Dreptul la contestație	295
CAPITOLUL II. Competența de soluționare a contestațiilor. Decizia de soluționare.....	300
CAPITOLUL III. Dispoziții procedurale	303
CAPITOLUL IV. Soluții asupra contestației.....	310

TITLUL IX. SOLUȚIONAREA LITIGIILOR FISCALE GENERATE DE INTERPRETAREA ȘI APLICAREA

ACORDURILOR ȘI CONVENȚIILOR CARE PREVĂD EVITAREA/ELIMINAREA DUBLEI IMPUNERI	317
CAPITOLUL I. Procedura amiabilă în baza acordurilor sau convențiilor pentru evitarea/eliminarea dublei impuneri și în baza Convenției 90/436/CEE privind eliminarea dublei impuneri în legătură cu ajustarea profiturilor întreprinderilor asociate	317
CAPITOLUL II. Procedura amiabilă pentru evitarea/eliminarea dublei impuneri în baza Directivei (UE) 2017/1852 a Consiliului privind mecanismele de soluționare a litigiilor fiscale în Uniunea Europeană.....	319

TITLUL X. ASPECTE INTERNAȚIONALE 330 |

CAPITOLUL I. Cooperarea administrativă în domeniul fiscal.....	330
CAPITOLUL II. Asistența reciprocă în materie de recuperare a creanțelor legate de taxe, impozite, drepturi și alte măsuri.....	353
CAPITOLUL III. Asistență reciprocă în materie de recuperare a creanțelor în baza regulamentelor europene și a convențiilor internaționale la care România este parte	365

TITLUL XI. SANCTIUNI 367 |

TITLUL XII. DISPOZIȚII TRANZITORII ȘI FINALE 373 |

ANEXE LA CODUL DE PROCEDURĂ FISCALĂ 379 |

ACTE NORMATIVE DE APLICARE ȘI LEGISLAȚIE CONEXĂ 417 |

Anexa nr. 1. Deciziile Comisiei Fiscale Centrale și ale Comisiei de Proceduri Fiscale, aprobate după 1 ianuarie 2006	417
Anexa nr. 2. Facilități (eșalonări) la plata creanțelor fiscale	421
Anexa nr. 3. Prețuri de transfer și soluții fiscale individuale anticipate	437
Anexa nr. 4. Rambursare TVA.....	452
Anexa nr. 5. Restituire sume de la buget și acordarea dobânzilor.....	468
Anexa nr. 6. Cazierul fiscal	477
Anexa nr. 7. Controlul fiscal. Drepturi și obligații	555
Anexa nr. 8. Contenciosul administrativ.....	571
Anexa nr. 9. Regimul contravențiilor.....	583
Anexa nr. 10. Evaziunea fiscală.....	599

TITLUL I

Dispoziții generale

Definiții

Art. 1. – În înțelesul prezentului cod, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:

1. *actul administrativ fiscal* – actul emis de organul fiscal în exercitarea atribuțiilor de administrare a impozitelor, taxelor și contribuțiilor sociale, pentru stabilirea unei situații individuale și în scopul de a produce efecte juridice față de cel căruia îi este adresat;

2. *administrarea creanțelor fiscale* – oricare din activitățile desfășurate de organele fiscale în legătură cu:

a) înregistrarea fiscală a contribuabililor/plătitorilor și a altor subiecte ale raporturilor juridice fiscale;

b) declararea, stabilirea, controlul și colectarea creanțelor fiscale;

c) soluționarea contestațiilor împotriva actelor administrative fiscale;

d) asistența/îndrumarea contribuabililor/plătitorilor, la cerere sau din oficiu;

e) aplicarea sancțiunilor în condițiile legii;

3. *analiza de risc* – activitatea efectuată de organul fiscal în scopul identificării riscurilor de neconformare în ceea ce privește îndeplinirea de către contribuabil/plătitor a obligațiilor prevăzute de legislația fiscală, de a le evalua, de a le gestiona, precum și de a le utiliza în scopul efectuării activităților de administrare fiscală;

4. *contribuabil* – orice persoană fizică, juridică sau orice altă entitate fără personalitate juridică ce datorează, conform legii, impozite, taxe și contribuții sociale;

5. *contribuție socială* – prelevare obligatorie realizată în baza legii, care are ca scop protecția persoanelor fizice obligate a se asigura împotriva anumitor riscuri sociale, în schimbul căreia aceste persoane beneficiază de drepturile acoperite de respectiva prelevare;

6. *control fiscal* – totalitatea activităților efectuate de organele fiscale pentru verificarea modului de îndeplinire de către contribuabil/plătitor a obligațiilor prevăzute de legislația fiscală și contabilă;

7. *creanță bugetară* – dreptul la încasarea oricărei sume care se cuvine bugetului general consolidat, reprezentând creanța bugetară principală și creanța bugetară accesorie;

8. *creanță bugetară principală* – dreptul la încasarea oricărei sume care se cuvine bugetului general consolidat, altele decât creanțele bugetare accesorii;

9. *creanță bugetară accesorie* – dreptul la încasarea dobânzilor, penalităților sau a altor asemenea sume, în baza legii, aferente unor creanțe bugetare principale;

10. *creanță fiscală* – dreptul la încasarea oricărei sume care se cuvine bugetului general consolidat, reprezentând creanța fiscală principală și creanța fiscală accesorie;

11. *creanță fiscală principală* – dreptul la perceperea impozitelor, taxelor și contribuțiilor sociale, precum și dreptul contribuabilului la restituirea sumelor plătite fără a fi datorate și la rambursarea sumelor cuvenite, în situațiile și condițiile prevăzute de lege;

12. *creanță fiscală accesorie* – dreptul la perceperea dobânzilor, penalităților sau majorărilor aferente unor creanțe fiscale principale, precum și dreptul contribuabilului de a primi dobânzi, în condițiile legii;

13. *creditor fiscal* – titularul unui drept de creanță fiscală;

14. *creditor bugetar* – titularul unui drept de creanță bugetară;

15. *debitor fiscal* – titularul unei obligații de plată corelativă unui drept de creanță fiscală;

16. *debitor bugetar* – titularul unei obligații de plată corelativă unui drept de creanță bugetară;

17. *declarație fiscală* – act întocmit de contribuabil/plătitor, în condițiile și situațiile prevăzute de lege, reprezentând declarația de impunere și declarația informativă;

18. *declarație de impunere* – actul întocmit de contribuabil/plătitor care se referă la:

a) impozitele, taxele și contribuțiile sociale datorate, în cazul în care, potrivit legii, obligația calculării acestora revine contribuabilului/plătitorului;

b) impozitele, taxele și contribuțiile sociale colectate, în cazul în care plătitorul are obligația de a calcula, de a reține și de a plăti sau, după caz, de a colecta și de a plăti impozitele, taxele și contribuțiile sociale;

c) bunurile și veniturile impozabile, precum și alte elemente ale bazei de impozitare, dacă legea prevede declararea acestora;

19. *declarație informativă* – actul întocmit de contribuabil/plătitor referitor la orice informații în legătură cu impozitele, taxele și contribuțiile sociale, bunurile și veniturile impozabile, precum și în legătură cu evidențele contabile și fiscale, inclusiv fișierul standard de control fiscal, dacă legea prevede declararea acestora, altele decât cele prevăzute la pct. 18;

20. *dobândă* – obligația fiscală accesorie reprezentând echivalentul prejudiciului creat titularului creanței fiscale principale ca urmare a neachitării la scadență de către debitor a obligațiilor fiscale principale;

21. *drepturi vamale* – drepturi de import și drepturi de export, astfel cum sunt definite de Legea nr. 86/2006 privind Codul vamal al României, cu modificările și completările ulterioare;

22. *executor fiscal* – persoana din cadrul organului de executare cu atribuții de efectuare a executării silite;

23. *impozit* – prelevare obligatorie, indiferent de denumire, realizată în baza legii, fără contraprestație, în scopul satisfacerii necesităților de interes general;

24. *legislație fiscală* – totalitatea normelor prevăzute în actele normative referitoare la impozite, taxe, contribuții sociale, precum și la proceduri de administrare a acestora;

25. *legislație contabilă* – totalitatea normelor prevăzute în actele normative referitoare la organizarea și conducerea contabilității;

26. *majorare de întârziere* – obligația fiscală accesorie reprezentând echivalentul prejudiciului creat titularului creanței fiscale principale, precum și sancțiunea, ca urmare a neachitării la scadență, de către debitor, a obligațiilor fiscale principale;

27. *obligație fiscală* – obligația de plată a oricărei sume care se cuvine bugetului general consolidat, reprezentând obligația fiscală principală și obligația fiscală accesorie;

28. *obligație fiscală principală* – obligația de plată a impozitelor, taxelor și contribuțiilor sociale, precum și obligația organului fiscal de a restitui sumele încasate fără a fi datorate și de a rambursa sumele cuvenite, în situațiile și condițiile prevăzute de lege;

29. *obligație fiscală accesorie* – obligația de plată sau de restituire a dobânzilor, penalităților sau a majorărilor, aferente unor obligații fiscale principale;

30. *organ fiscal* – organul fiscal central, organul fiscal local, precum și alte instituții publice care administrează creanțe fiscale;

31. *organ fiscal central* – Ministerul Finanțelor Publice și Agenția Națională de Administrare Fiscală, denumită în continuare A.N.A.F., prin structurile de specialitate cu atribuții de administrare a creanțelor fiscale, inclusiv unitățile subordonate ale Ministerului Finanțelor Publice sau A.N.A.F.;

32. *organ fiscal local* – structurile de specialitate din cadrul autorităților administrației publice locale cu atribuții de administrare a creanțelor fiscale;

33. *penalitate de întârziere* – obligația fiscală accesorie reprezentând sancțiunea pentru neachitarea la scadență de către debitor a obligațiilor fiscale principale;

34. *penalitate de nedeclarare* – obligația fiscală accesorie reprezentând sancțiunea pentru nedeclararea sau declararea incorectă, în declarații de impunere, a impozitelor, taxelor și contribuțiilor sociale;

35. *plătitor* – persoana care, în numele contribuabilului, conform legii, are obligația de a plăti sau de a reține și de a plăti ori de a colecta și plăti, după caz, impozite, taxe și contribuții sociale. Este plătitor și sediul secundar obligat, potrivit legii, să se înregistreze fiscal ca plătitor de salarii și de venituri asimilate salariilor;

36. *taxă* – prelevarea obligatorie, indiferent de denumire, realizată în baza legii, cu ocazia prestării unor servicii de către instituții sau autorități publice, fără existența unui echivalent între cuantumul taxei și valoarea serviciului;

37. *titlu de creanță fiscală* – actul prin care, potrivit legii, se stabilește și se individualizează creanța fiscală;

38. *titlu de creanță bugetară* – actul prin care, potrivit legii, se stabilește și se individualizează creanța bugetară;

39. *vector fiscal* – totalitatea tipurilor de obligații fiscale pentru care există obligații de declarare cu caracter permanent;

40. *date de identificare* – numele și prenumele în cazul persoanelor fizice sau denumirea în cazul persoanelor juridice și entităților fără personalitate juridică, domiciliul fiscal și codul de identificare fiscală.

1. Aspecte generale. Acest articol, care nu exista în vechea reglementare, a colectat definițiile unor termeni utilizați în cuprinsul Codului de procedură fiscală aprobat prin OG nr. 92/2003 (ex.: *contribuabil, plătitor, act administrativ fiscal, organ fiscal, administrarea creanțelor fiscale, vector fiscal, dobândă, penalitate/majorare de întârziere* – a se vedea art. 17, art. 21, art. 25, art. 26, art. 41, art. 78, art. 100, art. 110, art. 120 din OG nr. 92/2003). De asemenea, au fost introduse definiții ale unor termeni comuni, cu un înțeles deja consacrat în spațiul public (*impozit, taxă, legislație fiscală și legislație contabilă*) ori care sunt definiți de Codul fiscal (*contribuție socială*; aici remarcăm și inconsistența terminologică cu expresia utilizată în Codul fiscal: *contribuții sociale obligatorii*) etc. Se utilizează, în continuare, noțiuni, precum *bugetul general consolidat*, care nu sunt definite. În unele cazuri, definițiile par să fie redundante (ex.: *creanța fiscală și creanța bugetară, creditor fiscal și creditor bugetar, debitor fiscal și debitor bugetar*), deși, așa cum arătăm în continuare, sfera de aplicare a noțiunilor este diferită.

Din punctul de vedere al tehnicii legislative și prin comparație cu structura altor legi (ex.: Codul fiscal – Legea nr. 227/2015), acest articol ar fi trebuit amplasat după partea introductivă (articolele referitoare la obiectul și sfera de aplicare) a Codului de procedură fiscală.

2. Actul administrativ fiscal. Definiția *actului administrativ fiscal* de la lit. a) este mai complexă decât cea din reglementarea anterioară (art. 41 VCFP – *actul administrativ fiscal este actul emis de organul fiscal competent în aplicarea legislației privind stabilirea, modificarea sau stingerea drepturilor și obligațiilor fiscale*). Noua definiție delimitează sfera de aplicare a acestui concept. Astfel, caracteristicile definitorii ale actului administrativ fiscal sunt:

a) este un act administrativ, întrucât este emis de o autoritate publică – organul fiscal – în cursul exercitării atribuțiilor prevăzute de lege;

b) are caracterul unui act administrativ individual, întrucât urmează să producă efecte juridice față de cel cărui îi este adresat;

c) are atributul „fiscal” deoarece este emis în legătură cu activitatea de administrare a impozitelor, taxelor și contribuțiilor sociale;

d) domeniul de aplicare este restrâns la o *situație individuală* – noțiune care ar necesita clarificări. Prin analogie cu alte situații asemănătoare (ex.: soluția fiscală individuală anticipată), putem face legătura cu conceptul de „situație de fapt” (speță, așa cum mai este denumită în literatura de specialitate).

Pe baza acestor caracteristici, actul administrativ fiscal se poate delimita de alte acte administrative emise de organele fiscale, în calitatea acestora de autorități publice:

a) Conform Deciziei CCF nr. 7/2004, „Decizia privind determinarea definitivă a valorii în vamă”, document care stă la baza emiterii actului constatator, nu este act administrativ fiscal.

b) Acte administrative fiscale sunt „Decizia de impunere” (emisă pe baza raportului de inspecție fiscală), dar și soluțiile fiscale individuale anticipate (a se vedea art. 52 NCPF).

3. Administrarea creanțelor fiscale. Administrarea creanțelor fiscale reprezintă o noțiune cheie a Codului de procedură fiscală, care stabilește competențele generale ale organelor fiscale. Față de vechea reglementare, competențele organelor fiscale sunt completate cu:

– asistența/îndrumarea contribuabililor/plătitorilor, la cerere sau din oficiu; și

– aplicarea sancțiunilor în condițiile legii.

Utilizarea termenului „creanță fiscală” în noua definiție nu este de natură să modifice semnificativ înțelesul definiției.

4. Control fiscal. Analiza de risc. Introducerea unei definiții a analizei de risc reflectă intenția de a adapta procedura fiscală la complexitatea economiei actuale. Analiza de risc are o importanță majoră în activitatea de control fiscal, care desemnează *generic acțiunile efectuate de organele fiscale pentru verificarea modului de îndeplinire de către contribuabil/plătitor a obligațiilor prevăzute de legislația fiscală și contabilă*. Controlul fiscal a fost și este un termen larg utilizat în practică, care își găsește (în sfârșit) consacarea în legislația fiscală.

5. Creanțe bugetare și fiscale. Noțiunile de „creanță bugetară” și de „creanță fiscală” au aceeași sferă de aplicare, prin raportare la sumele datorate *bugetului general consolidat*. Sintagma „*buget general consolidat*” este definită în Legea responsabilității fiscal-bugetare nr. 69/2010, ca fiind „*ansamblul bugetelor componente ale sistemului bugetar, incluzând bugetul de stat, bugetul asigurărilor sociale de stat, bugetele fondurilor speciale, bugetul general centralizat al unităților administrativ-teritoriale, bugetul Trezoreriei Statului, bugetele instituțiilor publice autonome, bugetele instituțiilor publice finanțate integral sau parțial din bugetul de stat, din bugetul asigurărilor sociale de stat și din bugetele fondurilor speciale, după caz, bugetele instituțiilor publice finanțate integral din venituri proprii, bugetul fondurilor provenite din credite externe contractate sau garantate de stat și ale căror rambursare, dobânzi și alte costuri se asigură din fonduri publice, bugetul fondurilor externe nerambursabile, precum și al altor entități clasificate în administrația publică, agregate, consolidate și ajustate conform Regulamentului (UE) nr. 549/2013 pentru a forma un întreg*”.

Cu toate acestea, termenii derivați „creanță bugetară principală” și, respectiv, „creanță fiscală principală” se diferențiază prin conținut. Astfel, creanța bugetară include orice sumă care este datorată bugetului general consolidat, în timp ce creanța fiscală reprezintă obligația de plată a impozitelor, taxelor și contribuțiilor sociale, precum și obligația organului fiscal de a restitui sumele încasate fără a fi datorate și de a rambursa sumele cuvenite, în situațiile și condițiile prevăzute de lege.

Pentru buna înțelegere a noțiunii, menționăm și definiția creanțelor fiscale din vechea reglementare (art. 21): „*creanțele fiscale reprezintă drepturi patrimoniale care, potrivit legii, rezultă din raporturile de drept material fiscal*”.

6. Declarația fiscală. În vechea reglementare, declarația fiscală avea înțelesul reținut în NCPF pentru declarația de impunere. Declarația informativă are un regim propriu, având un caracter

subsidiar față de declarația de impunere (declarația fiscală din vechea reglementare).

7. Obligația fiscală. În vechea reglementare, definiția obligației fiscale era mult mai detaliată și, implicit, mai adecvată. Astfel, prin *obligații fiscale* se înțelegeau:

a) obligația de a declara bunurile și veniturile impozabile sau, după caz, impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat;

b) obligația de a calcula și de a înregistra în evidențele contabile și fiscale impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat;

c) obligația de a plăti la termenele legale impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat;

d) obligația de a plăti dobânzi, penalități de întârziere sau majorări de întârziere, aferente impozitelor, taxelor, contribuțiilor și altor sume datorate bugetului general consolidat, denumite *obligații de plată accesorii*;

e) obligația de a calcula, de a reține și de a înregistra în evidențele contabile și de plată, la termenele legale, impozitele și contribuțiile care se realizează prin stopaj la sursă;

f) orice alte obligații care revin contribuabililor, persoane fizice sau juridice, în aplicarea legilor fiscale.

Noua definiție restrânge sfera de cuprindere a obligațiilor fiscale la simple obligații de plată.

8. Organ fiscal central și local. Delimitarea organelor fiscale în organ fiscal central și organ fiscal local are o utilitate limitată la competența organelor fiscale pentru aplicarea prevederilor legislației fiscale.

9. Taxe și impozite. Definiția taxei (de la art. 1 pct. 36) nu aduce clarificări necesare și poate genera confuzii, având în vedere utilizarea în practică a termenului de taxă pentru definirea unor impozite indirecte (ex.: taxa pe valoarea adăugată, taxe vamale) ori contribuții la fonduri speciale (ex.: taxe de mediu). Mai mult, în domeniul impozitelor locale se utilizează termenul de „taxe” pentru impozite directe sau indirecte. Prin urmare, *de lege ferenda*, în lipsa unei normalizări a utilizării termenilor din legislația fiscală, această definiție ar trebui eliminată.

Modificări:

Pct. 19 a fost modificat de OG nr. 11/2021, de la data de 1 ianuarie 2022.

Pct. 31 a fost modificat prin Legea nr. 295/2020, începând cu data de 24 decembrie 2020.

10. Procedura fiscală. Un termen care ar fi trebuit să se regăsească la acest articol este cel de „*procedură de administrare fiscală*” (a se vedea, cu titlu de exemplu, art. 7, 36, 44, 52, 352 NCPF și legislația secundară – OPANAF). Referința la înțelesul comun (*procedură = totalitatea actelor și a formelor îndeplinite în cadrul activității desfășurate de un organ de jurisdicție, de executare sau de alt organ de stat, DEX 2009*) nu răspunde așteptărilor legitime privind claritatea și previzibilitatea normelor legale, precum și pentru aplicarea articolelor din NCPF menționate mai sus.

11. Drepturi vamale. Drepturile de import și drepturile de export (care reprezintă conținutul noțiunii de drepturi vamale) sunt definite la art. 4 pct. 14 și 15 din Legea nr. 86/2006 privind Codul vamal al României. Astfel, prin *drepturi de import* se înțelege:

a) taxele vamale și taxele cu efect echivalent cu al taxelor vamale de plătit la importul de mărfuri;

b) taxele agricole și alte taxe la import introduse prin reglementările privind politica agricolă sau prin reglementările specifice aplicabile anumitor mărfuri rezultate din transformarea produselor agricole, dacă este cazul.

Prin *drepturi de export* se înțelege:

a) taxele vamale și taxele cu efect echivalent cu al taxelor vamale de plătit la exportul mărfurilor;

b) taxele agricole și alte taxe la export introduse prin reglementările privind politica agricolă sau prin reglementările specifice aplicabile anumitor mărfuri rezultate din transformarea produselor agricole, dacă este cazul.

Noțiunea de *drepturi vamale* este strâns legată de determinarea datoriei vamale (termen echivalent unei creanțe fiscale, utilizat de legislația vamală). În formele actualizate ale Codului vamal al UE (Regulamentul nr. 952/2013, reformat) s-a renunțat la utilizarea sintagmelor „drepturi de import” și „drepturi de export” în favoarea „taxelor la import” și a „taxelor la export”. Drepturile vamale reprezintă un concept complex, agregator, care include taxele vamale, TVA sau accize, precum și alte prelevări în vamă (consecință a politicii agricole europene).

CAPITOLUL I

Domeniul de aplicare a Codului de procedură fiscală

Obiectul și sfera de aplicare a Codului de procedură fiscală

Art. 2. – (1) Codul de procedură fiscală reglementează drepturile și obligațiile părților din raporturile juridice fiscale privind administrarea creanțelor fiscale datorate bugetului general consolidat, indiferent de autoritatea care le administrează, cu excepția cazului când prin lege se prevede altfel.

(2) În măsura în care prin lege specială nu se prevede altfel, prezentul cod se aplică și pentru:

a) administrarea drepturilor vamale;

b) administrarea redevențelor miniere, a redevențelor petroliere și a redevențelor rezultate din contracte de concesiune, arendă și alte contracte de exploatare eficientă a terenurilor cu destinație agricolă, încheiate de Agenția Domeniilor Statului;

c) alte creanțe bugetare care, potrivit legii, sunt asimilate creanțelor fiscale.

(3) În scopul aplicării alin. (2), drepturile vamale și redevențele sunt asimilate creanțelor fiscale.

(4) Prezentul cod nu se aplică pentru administrarea creanțelor bugetare rezultate din raporturile juridice contractuale, cu excepția celor prevăzute la alin. (2) lit. b).

(5) Activitățile de administrare a creanțelor fiscale desfășurate de către instituții publice care au calitatea de organe fiscale, altele decât organele fiscale centrale și organele fiscale locale definite potrivit art. 1 pct. 31 și 32, se realizează astfel:

a) potrivit regulilor prevăzute de prezentul cod pentru organele fiscale centrale, în situația în care instituția face parte din structura administrației publice centrale;

b) potrivit regulilor prevăzute de prezentul cod pentru organele fiscale locale, în situația în care instituția face parte din structura administrației publice locale.

(6) La nivelul unităților administrativ-teritoriale se poate decide încheierea unor acorduri de cooperare, potrivit prevederilor art. 24 din Legea nr. 273/2006 privind finanțele publice locale, cu modificările și completările ulterioare, pentru desfășurarea în comun a activităților de administrare a creanțelor fiscale locale. Încheierea acordurilor de cooperare se decide prin hotărâri ale consiliilor locale interesate. Dispozițiile alin. (5) lit. b) se aplică în mod corespunzător.

LEGISLAȚIE ȘI JURISPRUDENȚĂ

- Regulamentul (UE) nr. 952/2013 de stabilire a Codului vamal al Uniunii (JO L 269 din 10 octombrie 2013 – în vigoare din 1 mai 2016);
- Legea nr. 500/2002 privind finanțele publice (publicată în M. Of. nr. 597 din 13 august 2002; cu modificările și completările ulterioare);
- Legea nr. 273/2006 privind finanțele publice locale (publicată în M. Of. nr. 618 din 18 iulie 2006; cu modificările și completările ulterioare);
- Legea nr. 188/2011 privind gestionarea taxelor colectate în cadrul aplicării politicii agricole comune și care fac parte din sistemul de finanțare al fondurilor europene pentru agricultură, precum și din sistemul resurselor proprii al Uniunii Europene (publicată în M. Of. nr. 763 din 28 octombrie 2011);
- OUG nr. 64/2009 privind gestionarea financiară a instrumentelor structurale și utilizarea acestora pentru obiectivul convergență (publicată în M. Of. nr. 413 din 17 iunie 2009; cu modificările și completările ulterioare);
- Dec. CCR nr. 217/2004 (publicată în M. Of. 538 din 16 iunie 2004); nr. 824/2006 (publicată în M. Of. nr. 1020 din 21 decembrie 2006);
- Dec. ÎCCJ, s.c.a.f., nr. 5731/2009 (Competența materială, Recuperare ajutor de stat).

COMENTARII ȘI NOTE

1. **Vechea reglementare.** Forma anterioară a acestui articol (art. 1 din OG nr. 92/2003) era mult mai bine structurată, în sensul evidențierii legăturii directe cu normele de drept material care generează creanțele fiscale. Trimiterea la bugetul consolidat al statului (a se vedea Comentariul 5 de la articolul anterior) este imprecisă și poate genera dificultăți suplimentare de interpretare (ex.: NCPF se aplică și în cazul dividendelor datorate de societățile cu capital de stat?).

2. **Sfera de aplicare a Codului de procedură fiscală (NCPF).** NCPF reglementează drepturile și obligațiile părților din raporturile juridice fiscale privind administrarea creanțelor fiscale datorate bugetului general consolidat, indiferent de autoritatea care le administrează, cu excepția cazului când prin lege se prevede altfel.

2.1. Pentru înțelegerea corectă a sferei de aplicare a NCPF trebuie să avem în vedere faptul că bugetele administrate de stat au două componente principale: veniturile bugetare și cheltuielile bugetare. Veniturile bugetare, conform clasificății bugetare, pot fi:

A. *venituri fiscale* (obținute din valorificarea creanțelor fiscale – impozite, taxe, contribuții etc.);

B. *venituri din contribuții din asigurări*;

C. *venituri nefiscale* (ex.: venituri din dividende, dobânzi, diverse taxe și tarife administrative etc.);

D. *venituri din operațiuni de capital* (din valorificarea unor bunuri);

E. *venituri din operațiuni financiare* (ex.: împrumuturi rambursabile/nerambursabile și subvenții/donații).

2.2. În cazul nostru, există o legătură directă între *veniturile bugetare și creanțele bugetare*: veniturile bugetare sunt realizate în urma valorificării creanțelor bugetare. În mod similar, creanțele fiscale stau la originea veniturilor fiscale (în urma includerii contribuțiilor sociale în Codul fiscal, acestea au fost asimilate creanțelor fiscale).

2.3. Din punct de vedere practic, acest articol definește sfera de aplicare a NCPF în funcție de normele de drept material. Astfel, alin. (1) se referă la creanțele fiscale reglementate de Codul fiscal – Legea nr. 227/2015 (impozite directe și indirecte, contribuțiile sociale obligatorii). Faptul că drepturile vamale (a se vedea și Comentariul II de la art. 1) sunt menționate distinct nu este întâmplător întrucât normele de drept material se regăsesc în Codul vamal al UE [Regulamentul

(UE) 952/2013}. În mod evident, NCPF se va aplica și altor creanțe bugetare, în măsura în care legea specială nu stabilește altfel.

2.4. În mod judicios, se precizează că relațiile contractuale ale autorităților publice (cu excepția redevențelor – un aspect discutabil) nu intră în sfera de aplicare a NCPF.

Ca o concluzie, Codul de procedură fiscală reprezintă dreptul comun pentru administrarea creanțelor fiscale, precum și pentru celelalte creanțe bugetare pe care legea (specială – n.n.) le asimilează creanțelor fiscale.

3. Instituții publice asimilate organelor fiscale. Începând cu data de 3 septembrie 2017, se stabilește faptul că normele de administrare a creanțelor fiscale de către instituții publice care au calitatea de organe fiscale (prin raportare la organele fiscale

centrale și organele fiscale locale) se aplică în funcție de relația de subordonare a acestora față de administrația centrală sau cea locală.

4. Competență comună a organelor fiscale locale. Prin intrarea în vigoare a OG nr. 30/2017 (la 3 septembrie 2017) se introduce, în premieră, posibilitatea ca organele fiscale locale să încheie acorduri de cooperare, conform Legii nr. 273/2006 privind finanțele publice locale, pentru desfășurarea în comun a activităților de administrare a creanțelor fiscale locale.

Această prevedere poate fi considerată o normă derogatorie de la principiul competenței teritoriale a organelor fiscale locale (a se vedea Titlul III NCPF).

Modificări:

Alin. (5) și (6) au fost introduse prin OG nr. 30/2017, începând cu data de 3 septembrie 2017.

Raportul Codului de procedură fiscală cu alte acte normative

Art. 3. – (1) Prezentul cod constituie procedura de drept comun pentru administrarea creanțelor prevăzute la art. 2.

(2) Unde prezentul cod nu dispune, se aplică prevederile Codului civil și ale Codului de procedură civilă, republicat, în măsura în care acestea pot fi aplicabile raporturilor dintre autorități publice și contribuabili/plătitori.

LEGISLAȚIE ȘI JURISPRUDENȚĂ

- *Tratatul de aderare a României la Uniunea Europeană (Legea nr. 157/2005, publicată în M. Of. nr. 465 din 1 iunie 2005);*
- *Legea nr. 287/2009 privind Codul civil, republicată (M. Of. nr. 505 din 15 iulie 2011; cu modificările și completările ulterioare);*
- *Legea nr. 134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată (M. Of. nr. 247 din 10 aprilie 2015; cu modificările și completările ulterioare);*
- *Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal (publicată în M. Of. nr. 688 din 10 septembrie 2015; cu modificările și completările ulterioare);*
- *Dec. CCR nr. 341/2009 (publicată în M. Of. nr. 262 din 22 aprilie 2009);*
- *Dec. ÎCCJ, s.c.a.f., nr. 3196/2009 (Principiul primordialității dreptului comunitar); nr. 4615/2009 (Prioritatea normelor internaționale privind drepturile omului).*

COMENTARII ȘI NOTE

1. Reglementări internaționale. Prin aderarea României la Uniunea Europeană, o parte dintre reglementările comunitare au devenit direct aplicabile în țara noastră. Prin urmare, prevederile art. 3 sunt modificate implicit de regulamentele comunitare cu aplicabilitate directă. Aceste modificări se referă, de exemplu, la constituirea și stingerea datoriei vamale (a se vedea Codul vamal comunitar).

2. Vechea reglementare. La fel ca în vechea reglementare (art. 2 din OG nr. 92/2003), Codul de procedură fiscală are caracter de lege specială față de dreptul comun reprezentat de Codul de procedură civilă. Această situație nu exclude aplicarea unor alte legi speciale, atunci când NCPF face trimitere la acestea (ex.: Legea nr. 554/2004 a contenciosului administrativ – Anexa nr. 8 ori Ordonanța nr. 2/2001 privind regimul juridic al contravențiilor).

3. Raportul cu Codul civil. Spre deosebire de vechea reglementare, noul Cod se completează și cu prevederile noului Cod civil, în măsura în care aceste prevederi sunt aplicabile raporturilor dintre autorități și contribuabili (probabil că au fost

avute în vedere raporturile de tip contractual între stat și persoane fizice ori juridice).

4. Aspecte doctrinare. În doctrină [a se vedea C.F. Costas (coord.), *Codul de procedură fiscală. Comentariu pe articole*, Ed. Solomon, București, 2016, ref. art. 3] s-au identificat proceduri speciale, reglementate de Codul fiscal, Codul vamal și alte acte normative (ex.: Codul de procedură penală). Un punct de vedere similar a fost exprimat de alți autori (D. Dascălu, C. Alexandru, *Explicațiile Codului de procedură fiscală*, Ed. Rosetti, București, 2005, pp. 75-76).

4.1. Într-adevăr, Codul fiscal și normele metodologice de aplicare a acestuia stabilesc proceduri speciale pentru situații precum: rambursarea TVA către persoane impozabile nerezidente, autorizarea antrepozitelor fiscale și destinatarilor/expeditorilor/importatorilor autorizați, acordarea scutiților și restituirea accizelor, marcarea produselor accizabile etc.

4.2. În cazul procedurilor vamale, așa cum am arătat și la pct. 1 de mai sus, reglementările procedurale conținute de regulamentele comunitare (Codul vamal al UE, în principal) au

prioritate față de cele ale NCPF. Observăm totuși că reglementarea comunitară are caracter de lege specială față de NCPF, astfel că reglementările interne se vor aplica în mod corespunzător în situații privind exercitarea controlului vamal ulterior, soluționarea cererilor contribuabililor ori a contestațiilor în legătură cu drepturile vamale. 4.3. În ceea ce privește raportul dintre NCPF și dreptul comun (Codul civil și Codul de procedură civilă), reținem observația pertinentă că „legiuitorul a introdus un «test al compatibilității», prevăzând expres la art. 3 alin. (2) NCPF faptul că dreptul comun, secundar, se aplică doar în măsura în care este compatibil cu raporturile de drept public, acelea dintre autoritățile publice și contribuabili sau plătitori” (C.F. Costăș, *op. cit.*, comentariu ref. art. 3 NCPF).

4.4. În ceea ce privește incidența altor acte normative (ex.: Legea nr. 554/2005 a contenciosului administrativ, OG nr. 2/2001 privind regimul juridic al contravențiilor – menționate de C.F. Costăș, *op. cit.*, comentariu ref. art. 3 NCPF), considerăm că soluția aleasă de legiuitor (n.n. trimeri expresi în cuprinsul articolelor NCPF) ar putea fi justificată de faptul că partea introductivă a NCPF stabilește norme cu caracter de principiu, astfel că normele cu caracter special nu ar trebui să se regăsească aici. Un raționament similar poate fi făcut și în ceea ce privește Codul de procedură penală.

5. **Legislația secundară.** Regimul legislației secundare în domeniul procedurilor (reglementările date în aplicarea Codului de procedură fiscală) este stabilit la art. 342 – „Acte normative de aplicare”, explicitând astfel conținutul art. 3 NCPF.

CAPITOLUL II

Principii generale de conduită în administrarea creanțelor fiscale

Principiul legalității

Art. 4. – (1) Creanțele fiscale și obligațiile corespunzătoare ale contribuabilului/plătitorului sunt cele prevăzute de lege.

(2) Procedura de administrare a creanțelor fiscale se desfășoară în conformitate cu dispozițiile legii. Organul fiscal are obligația de a asigura respectarea dispozițiilor legale privind realizarea drepturilor și obligațiilor contribuabilului/plătitorului sau ale altor persoane implicate în procedură.

COMENTARII ȘI NOTE

1. **Vechea reglementare.** Acest articol nu are corespondent în vechea reglementare (OG nr. 92/2003).

2. **Aspecte generale.** Principiul legalității este un principiu constituțional (a se vedea art. 139 – „Impozite, taxe și alte contribuții” – din Constituție) care nu se regăsește în vechea reglementare. Pentru exemplificare, reluăm, în continuare, dispozițiile art. 139: „(1) Impozitele, taxele și orice alte venituri ale bugetului de stat și ale bugetului asigurărilor sociale de stat se stabilesc numai prin lege.

(2) Impozitele și taxele locale se stabilesc de consiliile locale sau județene, în limitele și în condițiile legii.

(3) Sumele reprezentând contribuțiile la constituirea unor fonduri se folosesc, în condițiile legii, numai potrivit destinației acestora”.

Principiul legalității impune, în primul rând, că normele de drept material fiscal care stau la baza determinării creanțelor fiscale să fie stabilite prin lege. Având în vedere jurisprudența constantă a Curții Constituționale, termenul „lege” include și actele juridice care au forța legii: ordonanțe de urgență sau ordonanțe (simple) ale Guvernului, emise cu respectarea tuturor cerințelor constituționale.

2.1. În cazul impozitelor și taxelor locale, dispozițiile constituționale permit unităților administrativ-teritoriale să stabilească impozite și taxe, în limitele și condițiile stabilite de lege (autonomie decizională).

2.2. În fine, în cazul fondurilor speciale (chiar dacă nu sunt incluse în bugetul de stat), prevederile constituționale ar trebui

interpretate, în sens larg, că trebuie să respecte principiul legalității.

2.3. Alin. (2) prevede, fără echivoc, că *normele de drept procedural fiscal* se stabilesc prin lege (inclusiv ordonanțe – a se vedea mai sus). Așa cum am arătat în Comentariul 10 privind art. 1 NCPF, sintagma „procedură de administrare fiscală” ar fi meritat mai multe explicații.

2.4. Teza a II-a de la alin. (2) al acestui articol instituie o obligație [naturală] pentru organele fiscale de a „asigura respectarea” drepturilor și obligațiilor contribuabilului (și persoanelor asimilate acestuia) așa cum sunt prevăzute în lege. Această prevedere poate fi înțeleasă ca o obligație generală a organelor fiscale de a-și organiza activitatea în așa fel încât să se respecte întocmai drepturile garantate de lege (a se vedea și art. 7 privind rolul activ al organului fiscal), precum și protecția intereselor generale ale statului (ex.: încasarea contribuțiilor financiare ale cetățenilor).

3. **Raportul cu alte acte normative.** Din principiul legalității se desprinde concluzia rațională că legislația secundară (elaborată de Guvern sau de autoritățile publice, pentru aplicarea legilor) poate detalia prevederile legale, însă nu poate adăuga la lege: în cazul în care legislația secundară adaugă la lege, acesta poate face obiectul unei excepții de nelegalitate (conform art. 4 din Legea nr. 554/2004). În acest sens, există o practică judiciară bogată a instanțelor naționale.

4. **Aspecte practice.** În doctrină (C.F. Costăș, *op. cit.*, ref. art. 4 NCPF) au fost analizate comportamentele abuzive ale unor

organe fiscale care au condus la apariția de „false creanțe fiscale” (ex.: impuneri nelegale) ori „false proceduri fiscale”

(aplicarea procedurilor fiscale pentru obligații de natură contractuală).

Aplicarea unitară a legislației

Art. 5. – (1) Organul fiscal este obligat să aplice unitar prevederile legislației fiscale pe teritoriul României, urmărind stabilirea corectă a creanțelor fiscale.

(2) Ministerul Finanțelor Publice, în calitate de organ de specialitate al administrației publice centrale, are rolul de a coordona aplicarea unitară a prevederilor legislației fiscale.

(3) În cadrul Ministerului Finanțelor Publice funcționează Comisia fiscală centrală, care are responsabilități de elaborare a deciziilor cu privire la aplicarea unitară a Codului fiscal, a prezentului cod, a legislației subsecvente acestora, precum și a legislației a cărei aplicare intră în sfera de competență a A.N.A.F.

(4) Componenta și regulamentul de organizare și funcționare a Comisiei fiscale centrale se aprobă prin ordin al ministrului finanțelor publice.

(5) Comisia fiscală centrală este coordonată de secretarul de stat din Ministerul Finanțelor Publice care răspunde de politicile și legislația fiscală.

(6) În cazul în care Comisia fiscală centrală este investită cu soluționarea unei probleme care vizează impozitele și taxele locale prevăzute de Codul fiscal, comisia se completează cu 2 reprezentanți ai Ministerului Dezvoltării Regionale și Administrației Publice, precum și cu câte un reprezentant al fiecărei structuri asociative a autorităților administrației publice locale.

(7) Deciziile Comisiei fiscale centrale se aprobă prin ordin al ministrului finanțelor publice și se publică în Monitorul Oficial al României, Partea I.

LEGISLAȚIE ȘI JURISPRUDENȚĂ

- OMFP nr. 1.059/2021 privind componența și funcționarea Comisiei fiscale centrale (publicat în M. Of. nr. 883 din 14 septembrie 2021).

COMENTARII ȘI NOTE

1. Vechea reglementare. Față de vechea reglementare (art. 5 din OG nr. 92/3003), elementul de noutate îl reprezintă includerea la acest articol a prevederilor referitoare la Comisia fiscală centrală.

2. Principiul aplicării unitare a legislației. Acest principiu poate fi denumit și *al nediscriminării* prin prisma scopului urmărit: asigurarea de condiții egale pentru toți contribuabilii. Acest principiu este înrudit cu principiul neutralității fiscale din Codul fiscal (principiul nediscriminării fiscale între investitorii români și străini – prin asigurarea de condiții egale pentru investitori).

În dreptul comunitar, principiul nediscriminării se aplică (în special) în domeniul impozitelor directe ca element fundamental pentru asigurarea liberei circulații a bunurilor, serviciilor și capitalurilor în spațiul comunitar.

În doctrină (C.F. Costas, *op. cit.*, comentariu ref. art. 5 NCPF) se susține că acest principiu este „o valență a principiului securității juridice, frumos creionată în doctrină drept obligația administrației de a-și defini în mod clar exigențele și de a-și respecta angajamentele luate”.

3. Comisia fiscală centrală. Soluționarea unor probleme legate de aplicarea Codului fiscal este atribuită prin lege Comisiei fiscale centrale, ale cărei decizii, aprobate prin ordin al ministrului finanțelor publice, sunt publicate în Monitorul Oficial al României, Partea I. Comisia fiscală centrală aprobă și decizii cu privire la aplicarea unitară a prevederilor Codului de procedură fiscală, a legislației secundare, precum și a actelor

normative care intră în competența ANAF, conform procedurii descrise în Regulamentul de organizare și funcționare a CFC, aprobat prin OMFP nr. 1.059/2021.

3.1. Practic, conform OMFP nr. 1.059/2021, Comisia fiscală centrală adoptă:

a) decizii privind aplicarea unitară a legislației (în cazul aplicării neunitare a legii de către organele fiscale ori în cazul existenței unor puncte de vedere divergente referitor la interpretarea/aplicarea legislației fiscale);

b) decizii privind soluționarea conflictelor de competență între organe fiscale care nu sunt subordonate unui organ fiscal comun.

3.2. Prevederile art. 6 din Codul fiscal anterior (VCF) au fost preluate la art. 5 din NCPF.

3.3. Prin ordin al ministrului finanțelor publice, au fost aprobate și publicate în Monitorul Oficial al României decizii ale Comisiei fiscale centrale după cum urmează: în 2004 (10 decizii), 2005 (2 decizii), în 2006 (7 decizii), în 2007 (o decizie), 2008 (o decizie) și 2010 (o decizie), în 2011 (6 decizii), în 2013 (4 decizii), în 2014 (6 decizii – din care 4 au fost publicate) și în 2015 (3 decizii – din care 2 publicate în Monitorul Oficial).

4. Aplicarea temporală a deciziilor CFC. Conform ordinelor care au reglementat CFC de-a lungul timpului, soluțiile unitare adoptate prin decizii ale comisiei și aprobate prin ordin al ministrului finanțelor publice sunt aplicabile de la data intrării în vigoare a actului normativ în baza căruia au fost date.

Mențiunea privind aplicarea retroactivă a soluțiilor CEC pare să contravină atât prevederilor art. 9 alin. (2) C. civ. (dispoziții aplicabile conform art. 3 NCPF): („Norma interpretativă produce efecte numai pentru viitor”), cât și prevederilor art. 69 – „Interpretarea legală” – din Legea nr. 24/2000 privind normele de tehnică legislativă pentru elaborarea actelor normative: „(1) *Intervențiile legislative pentru clarificarea sensului unor norme legale se realizează printr-un act normativ interpretativ de același nivel cu actul vizat, prin dispoziții interpretative cuprinse într-un nou act normativ sau prin modificarea dispoziției al cărui sens trebuie clarificat.*

(2) *Interpretarea legală intervenită potrivit alin. (1) poate confirma sau, după caz, infirma ori modifica interpretările judiciare, arbitrale sau administrative, adoptate până la acea dată, cu respectarea drepturilor câștigate*”. (s.n.).

5. **Alte acte emise de organele fiscale.** Instrumente utile pentru aplicarea reglementărilor fiscale s-au dovedit a fi atât deciziile Comisiei fiscale centrale și ale Comisiei de proceduri fiscale, cât

și circularele interne emise și publicate pe website-urile Ministerului Finanțelor Publice și al ANAF (a se vedea și dispozițiile art. 6 NCPF referitoare la efectele juridice ale opiniilor și actelor administrative emise de organele fiscale și ale jurisprudenței în domeniu).

Potrivit art. 78 din Legea nr. 24/2000 privind normele de tehnică legislativă pentru elaborarea actelor normative: „Ordinele, instrucțiunile și alte asemenea acte trebuie să se limiteze strict la cadrul stabilit de actele de bază și în executarea cărora au fost emise și nu pot conține soluții care să contravină prevederilor acestora” (vezi Dec. ÎCCJ, s.c.a.f., nr. 3.593/2015, M. Of. nr. 537 din 18 iulie 2016).

În normele metodologice de aplicare a art. 5 din vechea reglementare se menționa că, „în scopul aplicării unitare a prevederilor legislației fiscale, Ministerul Finanțelor Publice și Ministerul Administrației și Internelor pot elabora ghiduri practice pentru îndrumarea funcționarilor din domeniul fiscal”.

Exercitarea dreptului de apreciere

Art. 6. – (1) Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale prin utilizarea mijloacelor de probă prevăzute de lege și să adopte soluția întemeiată pe prevederile legale, precum și pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză raportat la momentul luării unei decizii. În exercitarea dreptului său de apreciere, organul fiscal trebuie să ia în considerare opinia emisă în scris de organul fiscal competent respectivului contribuabil/plătitor în cadrul activității de asistență și îndrumare a contribuabililor/plătitorilor, precum și soluția adoptată de organul fiscal în cadrul unui act administrativ fiscal sau de instanța judecătorească, printr-o hotărâre definitivă, emisă anterior, pentru situații de fapt similare la același contribuabil/plătitor. În situația în care organul fiscal constată că există diferențe între starea de fapt fiscală a contribuabilului/plătitorului și informațiile avute în vedere la emiterea unei opinii scrise sau a unui act administrativ fiscal la același contribuabil/plătitor, organul fiscal are dreptul să consemneze constatările în conformitate cu situația fiscală reală și cu legislația fiscală și are obligația să menționeze în scris motivele pentru care nu ia în considerare opinia prealabilă.

(2) Organul fiscal își exercită dreptul de apreciere în limitele rezonabilității și echității, asigurând o proporție justă între scopul urmărit și mijloacele utilizate pentru atingerea acestuia.

(3) Ori de câte ori organul fiscal trebuie să stabilească un termen pentru exercitarea unui drept sau îndeplinirea unei obligații de către contribuabil/plătitor, acesta trebuie să fie rezonabil, pentru a da posibilitatea contribuabilului/plătitorului să își exercite dreptul sau să își îndeplinească obligația. Termenul poate fi prelungit, pentru motive justificate, cu acordul conducătorului organului fiscal.

LEGISLAȚIE ȘI JURISPRUDENȚĂ

- Decizia ÎCCJ (Complețul pentru dezlegarea unor chestiuni de drept) nr. 86/2018, publicată în M. Of. nr. 104 din 11 februarie 2019 (Principiul proporționalității).

COMENTARIILE ȘI NOTE

1. **Vechea reglementare.** Alin. (1) al art. 6 NCPF corespunde în bună măsură art. 6 din OG nr. 92/2003. Alin. (2) și (3) sunt nou-introduse.

2. **Dreptul de apreciere.** În ceea ce privește exercitarea dreptului de apreciere, art. 6 nu mai face trimitere la o soluție admisă de lege, ci la „soluția întemeiată pe prevederile legale”. Această modificare ar trebui să conducă la o interpretare unitară a legii și la respectarea principiului legalității.

2.1. În acest sens, se instituie obligația, pentru organul fiscal, de a lua în considerare interpretările legale conținute de:

(i) opinia emisă de organul fiscal, în scris, în cadrul activității de asistență și îndrumare;

(ii) soluțiile adoptate de organele fiscale în acte administrative fiscale; sau

(iii) soluțiile instanțelor judecătorești emise anterior pentru situații de fapt similare.

2.2. La acest articol se stabilește o legătură directă între exercitarea dreptului de apreciere a situației de fapt fiscale și utilizarea mijloacelor de probă prevăzute de lege (a se vedea Capitolul III al Titlului I). Pe cale de consecință, aprecierile

organului fiscal ar trebui să fie probate (motivate), potrivit legii, pentru a evita abordările parțiale (incomplete) ale situației de fapt.

2.3. Exercițarea dreptului de apreciere este condiționată de realizarea unei analize complete a tuturor aspectelor care descriu situația de fapt, în caz contrar, organele fiscale putând fi sancționate pentru *exces de putere* (a se vedea și dec. ÎCCJ, s.c.a.f., nr. 2785/2012).

2.4. În doctrină, dreptul de apreciere se consideră că nu este discreționar, ci ar trebui să se bazeze pe *principiul rezonabilității și proporționalității* (M. Brăgaru, T. Anghel, *Codul de procedură fiscală adnotat*, Ed. Rosetti, București, 2006, p. 36).

3. **Principiul proporționalității.** Dreptul de apreciere al organului fiscal trebuie să ia în considerare *principiul proporționalității* (corelarea dintre scopul urmărit și mijloacele utilizate pentru atingerea acestuia). Principiul proporționalității se regăsește

frecvent în jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene (vezi și *Decizia ÎCCJ nr. 86/2018*), însă este aplicat rareori în practică de organele fiscale. Acest principiu ar trebui să guverneze activitatea de administrare fiscală. În cazul aplicării sancțiunilor contravenționale, aplicarea principiului proporționalității ar trebui să conducă la corelarea sancțiunii cu gravitatea încălcării legii, cu vinovăția și cu pericolul social al faptei.

4. **Principiul rezonabilității.** Alin. (3) reprezintă consacrară *principiului rezonabilității* (principiu strâns legat de principiul bunei-credințe) în vederea exercitării drepturilor contribuabilului (ex.: dreptul de a fi ascultat – art. 9 NCPF). În acest sens, organele fiscale ar trebui să stabilească termene rezonabile pentru exercitarea unui drept/îndeplinirea unei obligații de către contribuabil (în măsura în care NCPF nu prevede termene speciale).

Rolul activ și alte reguli de conduită pentru organul fiscal

Art. 7. – (1) În desfășurarea unei proceduri de administrare a creanțelor fiscale, organul fiscal înștiințează contribuabilul/plătitorul asupra drepturilor și obligațiilor prevăzute de lege ce îi revin acestuia în desfășurarea procedurii.

(2) Organul fiscal are obligația să examineze starea de fapt în mod obiectiv și în limitele stabilite de lege, precum și să îndrume contribuabilul/plătitorul în aplicarea prevederilor legislației fiscale, în îndeplinirea obligațiilor și exercitarea drepturilor sale, ca urmare a solicitării contribuabilului/plătitorului sau din inițiativa organului fiscal, după caz.

(3) Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului/plătitorului. În analiza efectuată, organul fiscal este obligat să identifice și să ia în considerare toate circumstanțele edificatoare fiecărui caz în parte.

(4) Organul fiscal decide asupra felului și volumului examinărilor, în funcție de circumstanțele fiecărui caz în parte și de limitele prevăzute de lege.

(5) În cazul creanțelor fiscale administrate de organul fiscal central, procedurile de administrare se realizează în funcție de clasa/subclasa de risc fiscal în care sunt încadrați contribuabilii ca urmare a analizei de risc efectuate de organul fiscal.

(6) Contribuabilii se încadrează în 3 clase principale de risc, după cum urmează:

- a) contribuabili cu risc fiscal mic;
- b) contribuabili cu risc fiscal mediu;
- c) contribuabili cu risc fiscal ridicat.

(7) Criteriile generale în funcție de care se stabilește clasa/subclasa de risc fiscal sunt următoarele:

- a) criterii cu privire la înregistrarea fiscală;
- b) criterii cu privire la depunerea declarațiilor fiscale;
- c) criterii cu privire la nivelul de declarare;
- d) criterii cu privire la realizarea obligațiilor de plată către bugetul general consolidat și către alți creditori.

(8) Dezvoltarea claselor principale de risc în subclase de risc și dezvoltarea criteriilor generale în subcriterii, precum și procedurile de stabilire a subclaselor și subcriteriilor se aprobă prin ordin al președintelui A.N.A.F.

(9) Procedura de soluționare a contestațiilor nu se realizează în funcție de clasa/subclasa de risc.

(10) Analiza de risc se efectuează periodic, caz în care organul fiscal stabilește și clasa/subclasa de risc fiscal a contribuabilului.

(11) Contribuabilul nu poate face obiecții cu privire la modul de stabilire a riscului și a clasei/subclasei de risc fiscal în care a fost încadrat.