

Codul de procedură fiscală comentat și adnotat

**cu legislație secundară
și complementară, jurisprudență
și instrucțiuni**

Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală a fost publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 547 din 23 iulie 2015, a intrat în vigoare la 1 ianuarie 2016 și a fost modificată prin:

- OUG nr. 50/2015 pentru modificarea și completarea Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal și a Legii nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală (M. Of. nr. 817 din 3 noiembrie 2015), aprobată cu modificări și completări prin Legea nr. 358/2015 (M. Of. nr. 988 din 31 decembrie 2015);
- OUG nr. 84/2016 pentru modificarea și completarea unor acte normative din domeniul financiar-fiscal (M. Of. nr. 977 din 6 decembrie 2016);
- Legea nr. 82/2017 privind aprobarea OUG nr. 84/2016 pentru modificarea și completarea unor acte normative din domeniul financiar-fiscal (M. Of. nr. 313 din 2 mai 2017);
- OUG nr. 42/2017 pentru modificarea și completarea Legii nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală (M. Of. nr. 438 din 13 iunie 2017);
- OG nr. 30/2017 pentru modificarea și completarea Legii nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală (M. Of. nr. 708 din data de 31 august 2017);
- Legea nr. 30/2018 pentru completarea art. 30 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală (M. Of. nr. 49 din 18 ianuarie 2018);
- OUG nr. 18/2018 privind unele măsuri fiscal-bugetare și pentru modificarea unor acte normative (M. Of. nr. 260 din 23 martie 2018);
- OUG nr. 25/2018 pentru modificarea și completarea unor acte normative, precum și pentru aprobarea unor măsuri fiscal bugetare (M. Of. nr. 291 din 30 martie 2018);
- Legea nr. 150/2018 privind aprobarea Ordonanței Guvernului nr. 30/2017 pentru modificarea și completarea Legii nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală (M. Of. nr. 523 din 26 iunie 2018);
- Legea nr. 203/2018 privind măsuri de eficientizare a achitării amenzilor contravenționale (M. Of. nr. 647 din 25 iulie 2018);
- Legea nr. 212/2018 pentru modificarea și completarea Legii contenciosului administrativ nr. 554/2004 și a altor acte normative (M. Of. nr. 658 din 30 iulie 2018);
- OUG nr. 88/2018 pentru modificarea și completarea unor acte normative în domeniul insolvenței și a altor acte normative (M. Of. nr. 840 din 2 octombrie 2018);
- OUG nr. 114/2018 privind instituirea unor măsuri în domeniul investițiilor publice și a unor măsuri fiscal-bugetare, modificarea și completarea unor acte normative și prorogarea unor termene (M. Of. nr. 1.116 din 29 decembrie 2018);
- Legea nr. 30/2019 pentru aprobarea Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 25/2018 privind modificarea și completarea unor acte normative, precum și pentru aprobarea unor măsuri fiscal-bugetare (M. Of. nr. 44 din 17 ianuarie 2019);
- Legea nr. 129/2019 pentru prevenirea și combaterea spălării banilor și finanțării terorismului, precum și pentru modificarea și completarea unor acte normative (M. Of. nr. 589 din 18 iulie 2019);
- OG nr. 19/2019 pentru modificarea și completarea Legii nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală (M. Of. nr. 694 din 22 august 2019);
- OG nr. 5/2020 pentru modificarea și completarea Legii nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală (M. Of. nr. 68 din 31 ianuarie 2020);
- OUG nr. 24/2020 privind unele măsuri pentru îmbunătățirea și reorganizarea activității Agenției Naționale de Administrare Fiscală, precum și pentru modificarea și completarea unor acte normative (M. Of. nr. 107 din 12 februarie 2020);
- OUG nr. 111/2020 privind modificarea și completarea Legii nr. 129/2019 pentru prevenirea și combaterea spălării banilor și finanțării terorismului, precum și pentru modificarea și completarea unor acte normative, pentru completarea art. 218 din



CPF

2022

Codul de procedură fiscală

comentat și adnotat

cu legislație secundară
și complementară,
jurisprudență și instrucțiuni

Emilian Duca

Universul Juridic

București

-2022-

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.

COMENTARII ȘI NOTE

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 VCPF – *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 căruia 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 procedurile fiscale 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) consacrarea 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;