

EMILIAN DUCA

**NOUL COD
DE PROCEDURĂ FISCALĂ**

Comentat și adnotat

Universul Juridic

București

-2016-

Editat de **S.C. Universul Juridic S.R.L.**

Copyright © 2016, **S.C. Universul Juridic S.R.L.**

Toate drepturile asupra prezentei ediții aparțin

S.C. Universul Juridic S.R.L.

Nicio parte din acest volum nu poate fi copiată fără acordul scris al

S.C. Universul Juridic S.R.L.

**NICIUN EXEMPLAR DIN PREZENTUL TIRAJ NU VA FI
COMERCIALIZAT DECÂT ÎNSOȚIT DE SEMNĂTURA ȘI
ȘTAMPILA EDITORULUI, APLICATE PE INTERIORUL
ULTIMEI COPERTE.**

Descrierea CIP a Bibliotecii Naționale a României

DUCA, EMILIAN

**Noul Cod de procedură fiscală comentat și adnotat cu legislație secundară și
complementară, jurisprudență și instrucțiuni 2016 / Emilian Duca. - București :**

Universul Juridic, 2016

ISBN 978-606-673-256-7

I. Duca, Emilian

336.22(498)(094)

REDACTIE: tel./fax: **021.314.93.13**
tel.: **0732.320.666**
e-mail: **redactie@universuljuridic.ro**

DEPARTAMENTUL tel.: **021.314.93.15;**
DISTRIBUȚIE: fax: **021.314.93.16**
e-mail: **distributie@universuljuridic.ro**

www.universuljuridic.ro

TITLUL I

Dispoziții generale



Definiții

VECHEA REGLEMENTARE: Art. 17, art. 21, art. 25, art. 26, art. 41, art. 78, art. 100, art. 110, art. 120

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 cărui 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, 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* - 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 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. Acest articol, care nu exista în vechea reglementare, a colectat definițiile unor termeni utilizați în cuprinsul Codului de procedură fiscală precedent (ex. contribuabil, plătitor, act administrativ fiscal, organ fiscal, administrarea creanțelor fiscale, vector fiscal, dobândă, penalitate/majorare de întârziere etc.). De asemenea, au fost introduse definiții ale unor termeni frecvent utilizați în domeniul fiscal care nu existau în reglementarea anterioară (ex: impozit, taxă, contribuție socială, creanță fiscală, control fiscal, date de identificare etc.). Unii termeni precum bugetul general consolidat, utilizați frecvent în practică, nu sunt definiți, în timp ce pentru alți termeni comuni (ex. legislație fiscală și legislație contabilă) nu se justifică introducerea unor definiții distincte.

2. Din perspectiva tehnicii legislative și prin comparație cu structura Codului fiscal, acest articol ar fi trebuit amplasat după Capitolul I al Codului de procedură fiscală. Cu toate acestea, efortul de normalizare a terminologiei fiscale este de apreciat, deși, în unele cazuri, definițiile par să fie redundante (ex. creanța fiscală și creanța bugetară, creditor fiscal și creditor bugetar, debitor fiscal și debitor bugetar).

3. În ceea ce privește conținutul acestui articol:

- pct. 1: act administrativ fiscal este fostul art. 41 CPF, reformulat în sensul detalierii atribuțiilor organului fiscal competent și a scopului acestui act;
- pct. 2: administrarea creanțelor fiscale este fostul art. 1 alin. (3) CPF, completat cu: soluționarea contestațiilor împotriva actelor administrative fiscale; asistența/îndrumarea contribuabililor/plătitorilor, la cerere sau din oficiu; aplicarea sancțiunilor în condițiile legii;
- pct. 3: analiza de risc a fost preluat de la art. 100 alin. (2) CPF și reformulat, înlocuindu-se sintagma „identificarea riscurilor de nedeclarare” cu „identificarea riscurilor de neconformare”;
- pct. 4: contribuabil a fost preluat de la art. 17 alin. (2) CPF;
- pct. 5: contribuție socială este nou introdus;
- pct. 6: control fiscal este nou introdus;
- pct. 7: creanță bugetară este nou introdus;
- pct. 8: creanță bugetară principală este nou introdus;
- pct. 9: creanță bugetară accesorie este nou introdus;
- pct. 10: creanță fiscală a fost preluat de la art. 21 alin. (1) CPF, reformulat;
- pct. 11: creanță fiscală principală a fost preluat de la art. 21 alin. (2) lit. a) CPF;
- pct. 12: creanță fiscală accesorie a fost preluat de la art. 21 alin. (2) lit. b) CPF, completat cu: „dreptul contribuabilului de a primi dobânzi”;
- pct. 13: creditor fiscal a fost preluat de la art. 25 alin. (1) CPF;
- pct. 14: creditor bugetar este nou introdus;

- pct. 15: debitor fiscal a fost preluat de la art. 25 alin. (1) CPF;
- pct. 16: debitor bugetar este nou introdus;
- pct. 17: declarație fiscală este nou introdus. Termenul este definit prin enumerare (ca fiind): declarație de impunere și declarație informativă;
- pct. 18: declarație de impunere este nou introdus. Declarația de impunere se suprapune vechii definiții a declarației fiscale;
- pct. 19: declarație informativă este nou introdus;
- pct. 20: dobândă a fost preluat din fostul art. 120 alin. (1) CPF;
- pct. 21: drepturi vamale este nou introdus;
- pct. 22: executor fiscal este nou introdus;
- pct. 23: impozit este nou introdus;
- pct. 24: legislație fiscală este nou introdus;
- pct. 25: legislație contabilă este nou introdus;
- pct. 26: majorare de întârziere este nou introdus;
- pct. 27: obligație fiscală a fost preluat de la art. 22 CPF. Definiția obligației fiscale din Noul Cod de procedură fiscală are un conținut semnificativ diferit față de varianta anterioară. Astfel, noua definiție se referă exclusiv la obligația (fiscală) de plată, în timp ce în vechea reglementare sintagma „obligații fiscale” avea un înțeles mult mai adecvat, prin raportare la diversele obligații care revin contribuabililor în procesul de administrare a creanțelor fiscale;
- pct. 28: obligație fiscală principală a fost preluat de la art. 22 lit. c) CPF, la care se adaugă „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”;
- pct. 29: obligație fiscală accesorie a fost preluat de la art. 22 lit. d) CPF, la care se adaugă și „obligația de restituire”, alături de aceea de plată;
- pct. 30: organ fiscal a fost preluat de la art. 17 alin. (5) CPF, reformulat;
- pct. 31: organ fiscal central este nou introdus;
- pct. 32: organ fiscal local este nou introdus;
- pct. 33: penalitate de întârziere a fost preluat de la art. 120¹ alin. (1) CPF;
- pct. 34: penalitate de nedeclarare este nou introdus;
- pct. 35: plătitor a fost preluat de la art. 26 alin. (1) și (2) CPF;
- pct. 36: taxă este nou introdus;
- pct. 37: titlu de creanță fiscală a fost preluat de la art. 110 alin. (3) CPF, renunțându-se la exemple;
- pct. 38: titlu de creanță bugetară este nou introdus;
- pct. 39: vector fiscal a fost preluat de la art. 78 alin. (1) lit. b) CPF;
- pct. 40: date de identificare este nou introdus.

CAPITOLUL I

Domeniul de aplicare a Codului de procedură fiscală

Obiectul și sfera de aplicare a Codului de procedură fiscală

VECHEA REGLEMENTARE: Art. 1. 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).

LEGISLAȚIE ȘI JURISPRUDENȚĂ

- Regulamentul (UE) nr. 952/2013 de instituire a Codului Vamal al Uniunii (J.O. L 269/10.10.2013) – a intrat în vigoare la 1 mai 2016, cu modificările ulterioare;
- 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); 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).

COMENTARIILE ȘI NOTE

1. La alin. (3) se stabilește că drepturile vamale și redevențele sunt asimilate creanțelor fiscale. Totuși, în domeniul vamal, sunt direct aplicabile prevederile Codului vamal al Uniunii, acestea prevalând asupra legislației interne.

2. Bugetul general consolidat este un termen relativ nou, care și-a găsit consacrarea în Legea nr. 500/2002 privind finanțele

publice. Acest termen include, pe lângă bugetul de stat, bugetele locale, bugetul asigurărilor sociale de stat, fondul național unic al asigurărilor sociale de sănătate, bugetul asigurărilor pentru șomaj, precum și fondurile speciale stabilite potrivit legii.

Raportul Codului de procedură fiscală cu alte acte normative

VECHEA REGLEMENTARE: Art. 2. 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

- Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal (publicată în M. Of. nr. 688 din data de 10 septembrie 2015; 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. 287/2009 privind Codul civil, republicată (M. Of. nr. 505 din 15 iulie 2011; cu modificările și completările ulterioare);
- Tratatul de aderare a României la Uniunea Europeană (Legea nr. 157/2005, publicată în M. Of. nr. 465 din 1 iunie 2005);
- 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); Dec. ÎCCJ, s.c.a.f., nr. 4615/2009 (Prioritatea normelor internaționale privind drepturile omului).

COMENTARII ȘI NOTE

1. 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 (vezi Codul vamal comunitar).

2. Spre deosebire de vechea reglementare, Noul Cod se completează și cu prevederile Noului Cod civil, în măsura în care aceste prevederi pot fi aplicabile raporturilor dintre autorități și contribuabili. Codul de procedură fiscală are caracter de lege specială față de dreptul comun reprezentat de

Codul de procedură civilă. Această situație nu exclude aplicarea prioritară a unor legi speciale, precum Legea nr. 554/2004 a contenciosului administrativ, publicată în M. Of. nr. 1154 din 7 decembrie 2004 (vezi Anexa 8). În doctrină s-au analizat implicațiile acestor acte normative în procedura fiscală (vezi D. Dascălu, C. Alexandru, *Explicațiile Codului de procedură fiscală*, Ed. Rosetti, pp. 75-76).

3. Art. 3 trebuie corelat și cu art. 228 – „Acte normative de aplicare” –, care stabilește regimul legislației secundare în domeniul procedurilor (reglementările date în aplicarea Codului de procedură fiscală).

CAPITOLUL II**Principii generale de conduită în administrarea creanțelor fiscale****Principiul legalității***Nou introdus*

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. Acest articol introduce principiul legalității, principiu care derivă din dispozițiile constituționale.

Aplicarea unitară a legislației*VECHEA REGLEMENTARE: Art. 5. 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. 688/2013 privind componența și funcționarea Comisiei fiscale centrale (publicat în M. Of. nr. 323 din 4 iunie 2013).

COMENTARIU ȘI NOTE

1. Instrumente utile pentru aplicarea reglementărilor fiscale s-au dovedit a fi atât deciziile Comisiei centrale fiscale și Comisiei de proceduri fiscale, cât și circularele interne emise și publicate pe website-urile instituțiilor publice implicate.

2. În strânsă legătură cu aplicarea acestui principiu se află principiul nediscriminării din dreptul comunitar. Acest principiu se aplică (în special) în domeniul impozitelor directe ca element fundamental al liberei circulații a bunurilor, serviciilor și capitalurilor.

Exercitarea dreptului de apreciere

VECHEA REGLEMENTARE: Art. 6. *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.

COMENTARIU ȘI NOTE

I. Alin. (1) NCPF corespunde vechii reglementări. În ceea ce privește exercitarea dreptului de apreciere, a fost introdusă o modificare cu privire la soluțiile adoptate de organele fiscale. Nu se 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.

În acest sens, se instituie obligația, pentru organul fiscal, de a lua în considerare:

- (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. Exercitarea dreptului de apreciere este condiționată de realizarea unei analize complete a tuturor aspectelor care descriu situația de fapt (vezi și Dec. ÎCCJ, s.c.a.f., nr. 2785/2012). În doctrină, dreptul de apreciere se consideră că nu este discreționar, ci se bazează pe principiul rezonabilității și proporționalității (M. Brăgaru, T. Anghel, *Codul de procedură fiscală adnotat*, Ed. Rosetti, 2006, p. 36).

3. NCPF stabilește o legătură directă între exercitarea dreptului de apreciere a situației de fapt fiscale și utilizarea mijloacelor de probă prevăzute de lege (vezi Cap. III al Titlului I). Pe cale de consecință, aprecierile organului fiscal ar trebui să fie

probate, potrivit legii, evitând abordările parțiale (incomplete) ale situației de fapt.

4. 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, însă este aplicat rareori în practică de organele fiscale. Acesta 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.

5. Alin. (3) este nou introdus. Organele fiscale trebuie să stabilească termene rezonabile pentru exercitarea unui drept/îndeplinirea unei obligații de către contribuabil.



Rolul activ și alte reguli de conduită pentru organul fiscal

VECHEA REGLEMENTARE: Art. 7. Rolul activ

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.

LEGISLAȚIE ȘI JURISPRUDENȚĂ

- OMFP nr. 137/2004 pentru aprobarea Codului etic al funcționarului public din administrația fiscală, care își desfășoară activitatea în domeniul asistenței contribuabililor (publicat în M. Of. nr. 66 din 27 ianuarie 2004);
- OPANAF nr. 713/2004 privind aprobarea Cartei drepturilor și obligațiilor contribuabililor pe timpul desfășurării inspecției fiscale (publicat în M. Of. nr. 977 din 25 octombrie 2004);
- OPANAF nr. 422/2005 privind aprobarea Cartei de comunicare externă a Agenției Naționale de Administrare Fiscală (publicat în M. Of. nr. 837 din 16 septembrie 2005);
- OPANAF nr. 1338/2008 pentru aprobarea Procedurii privind îndrumarea și asistența contribuabililor de către organele fiscale (publicat în M. Of. nr. 706 din 17 octombrie 2008);
- OPANAF nr. 1162/2016 privind aprobarea Cartei drepturilor și obligațiilor persoanei fizice supuse verificării situației fiscale personale (M. Of. nr. 292 din 18 aprilie 2016);
- Dec. CA Galați, s.c.a., nr. 20/2010 (Rolul activ al organelor fiscale în cazul completării eronate a declarației de înregistrare fiscală).



COMENTARII ȘI NOTE

1. Rolul activ al organului fiscal, în concepția art. 7, are în vedere implicarea funcționarului fiscal în activitatea de îndrumare a contribuabililor, atât la cererea acestora, cât și din proprie inițiativă.

2. La fel de importantă este cerința art. 7 ca funcționarul să nu se limiteze la o simplă consemnare a unei situații de fapt, ci la investigarea tuturor circumstanțelor care au condus la respectiva situație. În continuarea acestei investigații, funcționarul

este obligat să indice contribuabilului modalitatea concretă de soluționare a problemei. Din păcate, acest articol nu conține sancțiuni pentru nerespectarea obligațiilor ce revin funcționarului (fiscal).

3. Încălcarea acestui principiu poate avea relevanță în cazul unui litigiu în procedura de contencios administrativ, corelat cu principiul bunei-credințe, prevăzut de art. 12 din Codul de procedură fiscală (vezi Decizia CA Galați nr. 20/2010).