



Nr. 3331 / 07.08.2023

Către,

AGENȚIA NAȚIONALĂ DE ADMINISTRARE FISCALĂ

În atenția doamnei Nicoleta-Mioara CÎRCIUMARU - Președinte

Stimată doamnă Președinte,

Camera Consultanților Fiscali, prin adresa nr. 1893/29.03.2023 transmisă Ministerului Finanțelor și spre știință Agenției Naționale de Administrare Fiscală, a supus atenției necesitatea completării OPANAF nr. 2017/14.11.2022 privind aprobarea subcriteriilor de risc dezvoltate din criteriile generale prevăzute de art. 7 alin. (7) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu un nou criteriu de evaluare, respectiv “Certificarea declarațiilor fiscale depuse la organul fiscal”, astfel încât acest ordin să fie în concordanță cu prevederile articolului 104 din Codul de procedură fiscală, care conține dispoziții exprese în acest sens.

Prin răspunsul primit de la Ministerul Finanțelor sub nr. 71063/18.05.2023 la adresa Camerei Consultanților Fiscali, mai sus menționată, **se apreciază că această propunere este justificată și urmează să fie implementată de către ANAF**. Mai mult, Ministerul Finanțelor precizează și subcriteriul ce urmează să fie completat cu acest indicator de risc, astfel:

“În cadrul procesului de analiză a riscurilor de neconformare, Agenția Națională de Administrare Fiscală, în calitate de inițiator al ordinului mai sus menționat, va avea în vedere completarea Registrului riscurilor fiscale cu un nou indicator de risc pe baza informațiilor privind certificarea declarațiilor fiscale depuse de către contribuabili, conform prevederilor art. 104 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

Un astfel de indicator de risc va fi cuprins în «subcriteriul privind declararea incorectă a cotei și cuantumului impozitelor, taxelor și contribuțiilor de către contribuabil» aferent criteriului general de risc cu privire la nivelul de declarare, conform ordinului, urmând a fi identificate sursele de date referitoare la certificarea declarațiilor”.

Având în vedere cele prezentate, precum și convingerea noastră că implementarea rapidă a acestei măsuri, reglementată de altfel la nivelul legii primare, poate contribui în mod semnificativ la îmbunătățirea nivelului de colectare a veniturilor fiscale la bugetul public, vă rugăm să ne comunicați stadiul în care se află proiectul de completare a OPANAF nr. 2017/14.11.2022.



În măsura în care apreciați că în vederea implementării sunt necesare mai multe clarificări sau soluții practice de abordare, avem întreaga disponibilitate de a vă acorda sprijinul nostru pentru finalizarea acestui proiect, precum și a altora pe care le aveți în derulare și sunt menite să contribuie la îmbunătățirea relației dintre ANAF și contribuabili în scopul creșterii nivelului de conformare voluntară a acestora.

Anexăm la prezenta scrisoare atât adresa noastră inițială nr. 1893/29.03.2023, cât și răspunsul Ministerului Finanțelor nr. 71063/18.05.2023.

Vă mulțumim!

Cu stimă,

Dan Manolescu
Președinte CCF



Nr. 1893/29.03.2023

Către,

MINISTERUL FINANȚELOR

În atenția: Domnului ministru **Adrian CÂCIU**
Domnului secretar de stat **Alin CHITU**

Spre știință: **Agenției Naționale de Administrare Fiscală**
În atenția: Domnului președinte **Lucian HEIUȘ**

Referitor: necesitatea completării OPANAF nr. 2017/14.11.2022 privind aprobarea subcriteriilor de risc dezvoltate din criteriile generale prevăzute de art. 7 alin. (7) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

Stimați domni,

Camera Consultanților Fiscali, organizație profesională de utilitate publică reglementată prin lege, vă supune atenției necesitatea completării OPANAF nr. 2017/14.11.2022 privind aprobarea subcriteriilor de risc dezvoltate din criteriile generale prevăzute de art. 7 alin. (7) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, având în vedere considerentele de ordin legal și de oportunitate din perspectiva creșterii eficienței administrării fiscale, pe care le prezentăm în continuare.

După cum rezultă și din preambulul ordinului, temeiul legal al emiterii acestuia îl reprezintă art. 7 alin. (8) din Codul de procedură fiscală potrivit căruia, prin ordin al președintelui ANAF, urmai să se reglementeze următoarele:

- (i) **dezvoltarea celor patru criterii generale de risc prevăzute la alineatul (7) în subcriterii de risc;**
- (ii) dezvoltarea celor trei clase de risc fiscal prevăzute la alineatul (6) în subclase de risc;
- (iii) procedurile de stabilire a subclaselor și subcriteriilor de risc,

iar potrivit alineatului (12) al aceluiași articol urmai să fie reglementate prin ordin al președintelui ANAF și:

- (iv) procedurile de administrare corespunzătoare fiecărei clase și subclase de risc fiscal.

Remarcăm că alineatele (5) – (13) ale articolului 7 din Codul de procedură fiscală, ce constituie norma primară prin care s-a reglementat Analiza de risc ca instrument de bază al desfășurării tuturor

proceselor de administrare fiscală de către ANAF, cu excepția soluționării contestațiilor¹, au fost introduse în lege, încă din anul 2019, prin Legea nr. 30/2019, iar toate aceste patru norme de ordin procedural trebuiau elaborate, aprobate și publicate în Monitorul Oficial **în termen de 90 de zile de la data intrării în vigoare a Legii nr. 30/2019, pentru a asigura implementarea și aplicarea efectivă a instrumentului analizei de risc în administrarea fiscală, ca o premisă esențială a creșterii eficacității și eficienței acestora.**

Pentru o bună înțelegere a acestei situații cităm prevederile legiferate de Parlament încă din anul 2019:

„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.

¹⁾ Potrivit informațiilor noastre această normă de ordin procedural este prima care a fost aprobată și publicată, din setul de patru menționat mai sus.

(12) *Procedurile de administrare corespunzătoare fiecărei clase/subclase de risc fiscal se stabilesc prin ordin al președintelui A.N.A.F.*

(13) *Ordinele prevăzute la alin. (8) și (12) se elaborează în termen **de 90 de zile** de la data intrării în vigoare a prezentei legi și se publică în Monitorul Oficial al României, Partea I.*

Referindu-ne acum la conținutul OPANAF nr. 2017/14.11.2022, vă supunem în atenția și prevederile art. 104 din Codul de procedură fiscală “Certificarea declarațiilor fiscale depuse la organul fiscal”, prin care la alineatul (6) se stabilește expres faptul că această certificare reprezintă un criteriu de evaluare în Analiza de risc pe care o realizează organele fiscale în selectarea contribuabililor pentru inspecția fiscală.

De asemenea, precizăm că sunt în vigoare, încă din anul 2016, atât **Normele de certificare** a declarațiilor fiscale ale contribuabililor, aprobate prin Hotărârea Consiliului superior al Camerei Consultanților Fiscali nr. 6/2014 **cu avizul Ministerului Finanțelor**, potrivit alineatului (2), cât și Procedura de depunere la organul fiscal a documentului de certificare precum și Procedura privind schimbul de informații între ANAF și CCF prevăzute la alineatul (3) și care au fost aprobate prin **Ordinul președintelui ANAF nr. 3635/2015**.

Cităm textul articolului 104 din Codul de procedură fiscală în discuție:

„ART. 104 Certificarea declarației fiscale depuse la organul fiscal central

(1) Contribuabilul/Plătitorul poate opta pentru certificarea declarației fiscale, inclusiv a declarației fiscale rectificative, anterior depunerii acestora la organul fiscal central, de către un consultant fiscal care a dobândit această calitate potrivit reglementărilor legale cu privire la organizarea și exercitarea activității de consultanță fiscală și care este înscris ca membru activ în Registrul consultanților fiscali și al societăților de consultanță fiscală.

(2) Certificarea declarației fiscale se realizează cu/fără rezerve, potrivit normelor de certificare aprobate, în condițiile legii, de Camera Consultanților Fiscali, cu avizul Ministerului Finanțelor Publice. Documentele care se încheie ca urmare a certificării trebuie să cuprindă obligatoriu explicații cu privire la cuantumul și natura creanței fiscale declarate, precum și, după caz, cauzele care au generat rectificarea, iar în cazul unei certificări cu rezerve, motivația acesteia.

(3) Prin ordin al președintelui A.N.A.F. se aprobă procedura de depunere la organul fiscal a documentului de certificare întocmit de consultantul fiscal potrivit normelor prevăzute la alin. (2), precum și procedura privind schimbul de informații între A.N.A.F. și Camera Consultanților Fiscali.

(4) Certificarea declarației fiscale de către un consultant fiscal care nu este înscris ca membru activ în Registrul consultanților fiscali și al societăților de consultanță fiscală sau de către o persoană care nu are calitatea de consultant fiscal are ca efect lipsa certificării.

(5) Organul fiscal central notifică contribuabilul/plătitorul în cazul în care constată că a fost depusă o declarație fiscală certificată de un consultant fiscal care nu este înscris ca membru activ în Registrul consultanților fiscali și al societăților de consultanță fiscală sau de către o persoană care

nu are calitatea de consultant fiscal, potrivit legii. în cazul în care certificarea nu se depune în termen de 30 de zile de la notificare, sunt aplicabile prevederile alin. (4).

(6) Certificarea declarației fiscale de către un consultant fiscal reprezintă un criteriu de evaluare în analiza de risc efectuată de organul fiscal central în scopul selectării contribuabililor/plătitorilor pentru inspecția fiscală.

După cum se înțelege din textul normativ la nivel primar și din fundamentarea acestuia, dar și din normele procedurale menționate mai sus, obiectivul concret avut în vedere este, pe de o parte, acela al creșterii nivelului de corectitudine a obligațiilor fiscale declarate de contribuabili, pentru ca aceștia să evite impactul financiar de multe ori fatal al unor diferențe semnificative de obligații stabilite ulterior de fisc, iar pe de altă parte, creșterea nivelului de siguranță și încredere al administrației fiscale în declarațiile depuse de contribuabili, implicit o mai bună colectare a creanțelor fiscale.

Scopul alineatului (6), prin care se stabilește că **instituția certificării declarațiilor fiscale reprezintă un criteriu de Analiză de risc pentru organul fiscal**, a avut, de asemenea, două valențe, (i) aceea de a face certificarea de imediată utilitate pentru administrația fiscală, pentru îmbunătățirea calității și acurateței analizei sale de risc, pe fondul unei capacități reduse de control în raport cu numărul contribuabililor și, respectiv, (ii) aceea de a stimula contribuabilii să utilizeze serviciul certificării și astfel de a crește ponderea declarațiilor fiscale care se pot bucura de un nivel sporit de încredere din partea fiscoi.

Nu putem să nu subliniem corectitudinea și oportunitatea soluției legiferate în 2015 de Ministerul Finanțelor și ANAF, în scopul creșterii gradului de conformare fiscală, respectiv aceea de valorizare și valorificare în interes public a unei profesii independente reglementate, cu ceva timp în urmă, chiar de către Ministerul Finanțelor în acest scop. Cu alte cuvinte, soluția o reprezintă cooperarea administrației fiscale cu profesioniștii din domeniul fiscalității în scopul conformării fiscale mai bune a contribuabililor.

Constatăm însă că singurul element lipsă din această construcție legislativă și procedurală îl reprezintă, și la această dată, **reglementarea și valorizarea instituției certificării în cadrul unei proceduri de Analiză de risc**, care să vizeze cel puțin selectarea contribuabililor pentru inspecția fiscală, așa cum prevede legea, astfel încât prevederile din legislația primară și secundară menționate mai sus să-și producă efectele avute în vedere.

Mai mult, este greu de înțeles de ce nici acum, cu ocazia elaborării, avizării conforme și aprobării OPANAF nr. 2017/2022, ce **are tocmai acest obiect de reglementare**, de stabilire a subcriteriilor de risc în administrarea fiscală, a cărei componentă importantă o reprezintă inspecția fiscală, prevederile exprese ale art. 104 din CPF nu au fost luate în considerare și valorificate în cadrul ordinului. Apreciem că ignorarea articolului, menționat mai sus, a generat această omisiune care poate ridica suspiciuni de neconformitate a ordinului cu dispozițiile Codului de procedură fiscală.

Astfel, în opinia noastră, instituția certificării declarațiilor fiscale se circumscrie perfect în cadrul criteriului general de la **art. 7 alin. (7) litera c) “criterii cu privire la nivelul de declarare”** și în considerarea art. 104 alin. (6) trebuia să fie cuprins ca subcriteriu distinct și transparent în Anexa la OPANAF nr. 2017/2022, la litera „c) **pentru criteriul cu privire la nivelul de declarare**”, întrucât, așa după cum am arătat, **certificarea declarației fiscale de către un profesionist, care realizează o**



preverificare a corectitudinii nivelului obligației declarate potrivit unor norme profesionale elaborate de către Camera Consultanților Fiscali în colaborare cu ANAF și avizate de Ministerul Finanțelor, și a cărui activitate se desfășoară în baza principiului independenței, determină evident o **creștere semnificativă a nivelului de certitudine cu privire la valoarea obligației declarate.**

De asemenea, considerăm că un efect implicit al dezvoltării și utilizării pe scară largă a acestui instrument, ar fi și **reducerea semnificativă a fenomenului de subdeclarare la scadența legală a obligației și depunerea ulterioară a declarațiilor rectificative** pentru corectarea situației, doar în cazul în care se anticipează un control fiscal sau se îmbunătățește situația financiară a contribuabilului, iar în alte situații aceste corecții nu se mai fac niciodată până la expirarea perioadei de prescripție la constatare.

În concluzie, apreciem că necoroborarea articolului 7 cu articolul 104 din Codul procedură fiscală în elaborarea Ordinului nr. 2017/2022 a fost doar o scăpare de natură tehnică, **întrucât nu am identificat niciun motiv real pentru ca acest lucru să nu se întâmple**, ci din contră există suficiente argumente legale și pragmatice, așa după cum am arătat, în folosul administrației fiscale, **drept pentru care vă solicităm să analizați aspectele prezentate și să dispuneți măsuri pentru completarea OPANAF nr. 2017/14.11.2022, în sensul propunerilor formulate de noi în cele de mai sus.**

Rămânem încrezători în deviza Camerei Consultanților Fiscali – *„Cooperare pentru conformare fiscală.”*

Cu stimă,

Dan Manolescu
Președinte CCF



MINISTERUL FINANTELOR
CABINET SECRETAR DE STAT

Nr. *11063 / 18.05.2023*



Domnului Dan Manolescu

Președinte, Camera Consultanților Fiscali

Adresa: Str.Alexandru Constantinescu nr.61,

București, sectorul 1, cod poștal 011427

Stimate domnule Președinte,

Urmare adreselor dumneavoastră nr.1892/29.03.2023 și nr.1893/29.03.2023, transmise prin intermediul poștei electronice la adresa registratura@mfinante.gov.ro și înregistrate în cadrul Direcției generale de legislație fiscală și reglementări vamale și contabile sub nr. 739690/2023, vă comunicăm următoarele:

1. Referitor la adresa nr.1892/29.03.2023 privind tratamentul TVA aplicabil în legătură cu facilitățile acordate persoanelor care domiciliază sau lucrează în unele localități din Munții Apuseni și în Rezervația Biosferei Delta Dunării

Înțelegem că solicitarea a fost formulată în contextul în care prin OUG nr. 118/2021 *privind stabilirea unei scheme de compensare pentru consumul de energie electrică și gaze naturale pentru sezonul rece 2021 - 2022, precum și pentru completarea Ordonanței Guvernului nr. 27/1996 privind acordarea de facilități persoanelor care domiciliază sau lucrează în unele localități din Munții Apuseni și în Rezervația Biosferei "Delta Dunării"* s-a prevăzut la art. 7 alin. (12) faptul că, în cazul măsurii de plafonare a prețului energiei electrice și a gazelor naturale, diferențele de preț ce sunt acordate furnizorilor de la bugetul de stat nu reprezintă subvenții legate direct de preț în sensul art. 286 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal și nu se includ în baza de impozitare a TVA, în timp ce la art. 5, în cazul facilității acordate persoanelor care domiciliază sau lucrează în unele localități din Munții Apuseni și în Rezervația Biosferei "Delta Dunării", ce vizează reducerea cu 50% a prețului final al energiei electrice/gazelor naturale/energiei termice aferent contractului de furnizare încheiat, nu s-a prevăzut tratamentul TVA aferent valorii rezultate prin aplicarea reducerii suportate, de asemenea, de la bugetul de stat.

Astfel, se dorește să se confirme că intenția legiuitorului a fost de a nu exclude din baza de impozitare a TVA reducerea de 50% acordată de la bugetul de stat

respectivelor categorii de persoane, iar, în caz contrar, se propune modificarea cadrului legal astfel încât să se aplice același tratament fiscal ca în cazul diferențelor de preț prevăzute la art. 7 din OUG nr. 118/2021.

În acest context, precizăm că, potrivit legislației în domeniul TVA, respectiv art. 286 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal și pct. 30 alin. (1) din Normele metodologice de aplicare a Titlului VII din Codul fiscal, aprobate prin HG nr. 1/2016, în baza de impozitare a taxei se includ și subvențiile legate direct de prețul bunurilor livrate și/sau al serviciilor prestate. Se consideră că subvenția este legată direct de preț dacă se îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:

- a) subvenția este concret determinabilă în prețul bunurilor și/sau al serviciilor, respectiv este stabilită pe unitatea de măsură a bunurilor livrate și/sau a serviciilor prestate, în sume absolute sau procentual;
- b) cumpărătorii trebuie să beneficieze de subvenția acordată furnizorului/prestatorului, în sensul că prețul bunurilor/serviciilor achiziționate de aceștia trebuie să fie mai mic decât prețul la care aceleași produse/servicii s-ar vinde/presta în absența subvenției.

De asemenea, în conformitate cu prevederile alin. (2) al pct. 30 din Normele metodologice de aplicare a Titlului VII din Codul fiscal, subvențiile care sunt acordate pentru atingerea unor parametri de calitate, subvențiile acordate pentru acoperirea unor cheltuieli sau alte situații similare, nu se consideră subvenții legate direct de preț și, prin urmare, nu se cuprind în baza de impozitare a taxei.

Așadar, pentru stabilirea din *perspectiva TVA* a naturii sumelor acordate furnizorilor de la bugetul de stat, în temeiul prevederilor art. 5 și art. 7 din OUG nr. 118/2021, respectiv dacă acestea sunt sau nu subvenții legate direct de preț, și, pe cale de consecință, stabilirea tratamentului TVA aplicabil acestor sume, se au în vedere exclusiv prevederile în materia TVA mai sus amintite.

Reglementarea de la art. 7 alin. (12) din OUG nr. 118/2021, în sensul că diferențele de preț prevăzute la alin. (1) - (7) ale aceluiași articol nu sunt incluse în baza de impozitare a TVA, nu reprezintă o exceptare a acestor sume de la prevederile Codului fiscal, ci rezultatul faptului că, din perspectiva dispozițiilor legale invocate anterior, aceste sume nu sunt considerate subvenții legate direct de preț.

Totodată, faptul că în cazul valorilor suportate de la bugetul de stat, rezultate prin aplicarea reducerii cu 50% a prețului final al energiei electrice/gazelor naturale/energiei termice acordate persoanelor care domiciliază sau lucrează în unele localități din Munții Apuseni și în Rezervația Biosfera "Delta Dunării", nu s-a considerat oportună o reglementare expresă a încadrării sau nu a acestor sume drept subvenții legate direct de preț, **nu reprezintă o omisiune a legiuitorului, regimul TVA aplicabil acestor sume rezultând cu claritate din prevederile Codului fiscal**, în sensul că din modul de acordare reiese că sunt subvenții legate direct de preț (reducere de 50% a prețului final din contractual de furnizare încheiat) și sunt, prin urmare, incluse în baza de impozitare a TVA.

În subsidiar, arătăm că la data introducerii (prin art. 5 din OUG nr. 118/2021) a prevederilor în discuție (alin. (4) și (5) ale art. 8 din OG nr. 27/1996 *privind acordarea de facilități persoanelor care domiciliază sau lucrează în unele localități din Munții Apuseni și în Rezervația "Delta Dunării"*), familiile cu domiciliul în una

dintre localitățile situate pe teritoriul Rezervației Biosferei "Delta Dunării" beneficiau de o facilitate similară, respectiv de reducerea cu 50% din taxa/tariful pentru serviciul public de salubritate, energie electrică, gaze naturale, energie termică și apă potabilă furnizată din rețeaua publică, pentru consumurile casnice menajere, în limita unor consumuri normate pe familie, stabilite de către consiliile locale, și nici în acest caz nu a fost reglementat în mod expres prin actul normativ regimul TVA aplicabil sumelor suportate de la buget.

2. Referitor la adresa nr. 1893/29.03.2023 privind completarea *Ordinului președintelui ANAF nr.2017/14.11.2022 privind aprobarea subcriteriilor de risc dezvoltate din criteriile generale prevăzute de art. 7 alin. (7) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală*, cu un nou criteriu de evaluare "Certificarea declarațiilor fiscale depuse la organul fiscal"

În cadrul procesului de analiză a riscurilor de neconformare, Agenția Națională de Administrare Fiscală, în calitate de inițiator al ordinului mai sus menționat, va avea în vedere completarea Registrului riscurilor fiscale cu un nou indicator de risc pe baza informațiilor privind certificarea declarațiilor fiscale depuse de către contribuabili, conform prevederilor art.104 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

Un astfel de indicator de risc va fi cuprins în "subcriteriul privind declararea incorectă a cotei și cuantumului impozitelor, taxelor și contribuțiilor de către contribuabil" aferent criteriului general de risc cu privire la nivelul de declarare, conform ordinului, urmând a fi identificate sursele de date referitoare la certificarea declarațiilor.

Cu deosebită considerație,

Alin CHITU
Secretar de Stat