

Sinteza și analiza modificărilor aduse Codului de procedură fiscală, prin O.U.G. nr.39/2010

**dr. Dragoș Pătroi – specialist al Direcției Naționale Anticorupție
membru al Camerei Consultanților Fiscali**

O.U.G. nr.39/2010 ¹ aduce modificări importante Codului de procedură fiscală, fie la nivelul aspectelor formale, fie pe fond, modificări care constau, după caz, în abrogarea unor texte de lege anterioare, în definirea conceptuală a unor noi termeni și, implicit, în stabilirea unor noi proceduri de implementare a acestora, sau în modificarea conținutului cognitiv al unor reglementări fiscale deja existente în referențialul normativ. “Piesa de rezistență” a noilor modificări este reprezentată de stabilirea unui nou mod de calcul al obligațiilor fiscale accesorii, deși nici celelalte modificări nu sunt lipsite de relevanță practică (spre exemplu, introducerea posibilității de utilizare a metodelor indirecte de control în activitatea de inspecție fiscală, modificarea competenței de soluționare a contestațiilor formulate de contribuabili etc.)

Data la care intră în vigoare aceste noi prevederi nu este una unitară, ci diferențiată în funcție de specificul acestora, conform prevederilor art.II din O.U.G. nr.39/2010. Din această perspectivă, vom prezenta modificările Codului de procedură fiscală în funcție de data la care acestea urmează să producă efecte juridice:

1. modificări aplicabile începând cu data de 28.04.2010 (respectiv data publicării actului normativ în Monitorul Oficial)

1.1. eliminarea competenței A.N.A.F. de a cesiona creanțele fiscale pe care le administrează – atât principale, cât și accesorii acestora, așa cum acestea rezultă din titlurile de creanță și certificatele de atestare fiscală - prin prin abrogarea expresă a prevederilor art.175¹ Cod procedură fiscală, referitoare la cesiunea creanțelor fiscale administrate de A.N.A.F.;

1.2. desființarea Comisiei de proceduri fiscale, prin abrogarea expresă a prevederilor art.4 Cod procedură fiscală, urmărindu-se astfel aplicarea unitară a reglementărilor fiscale, prin emiterea și elaborarea deciziilor la nivelul Comisiei fiscale centrale;

¹ Publicată în Monitorul Oficial nr.278 din 28.04.2010

1.3. introducerea metodelor indirecte de control în activitatea de inspecție fiscală.

Acest fapt constituie “modificarea-cheie” legată de activitatea de inspecție fiscală, implementarea acestor metode având drept scop dimensionarea cât mai exactă a obligațiilor fiscale în cazul firmelor cu un comportament de tip fantomă, care nu conduc evidența financiar-contabilă și fiscală, sau a căror evidență de acest tip este incorectă și incompletă, cu numeroase inadvertențe. Utilizarea metodelor indirecte de reconstituire a veniturilor sau cheltuielilor vizează astfel consolidarea funcției de control și creșterea vitezei de reacție a organelor fiscale față de combaterea fenomenului de evaziune fiscală. De altfel, în nota de fundamentare la Ordonanța de Urgență, privind modificarea și completarea Codului de procedură fiscală, introducerea posibilității organelor fiscale de a aplica metodele indirecte de control constituie unul din motivele care stau la baza emiterii actului normativ în cauză, reprezentând, în fapt, implementarea recomandărilor din Raportul de asistență tehnică furnizată de către Fondul Monetar Internațional privind prioritățile de reformă pe termen scurt sau mediu.

Metodele respective sunt deja aplicate cu succes de autoritățile fiscale ale multor țări din Uniunea Europeană. Conform Liniilor Directoare O.E.C.D., referitoare la ghidul pentru utilizarea metodelor indirecte de control, cele mai răspândite și larg acceptate ar fi următoarele:

- metoda cheltuielilor – în măsura în care nivelul cheltuielilor efectuate depășește cuantumul veniturile declarate, acest fapt conduce la ipoteza obținerii de venituri suplimentare sustrate de la declare la organele fiscale și, implicit, de la impozitare;

- metoda bancară – presupune analiza concordanței dintre sumele rulate prin conturile bancare și cele reprezentate de veniturile realizate, fapt care poate oferi indicii privind subdimensionarea veniturilor declarate;

- metoda adaosului comercial – are în vedere aplicarea unui adaos mediu (specific activității economice derulate de un contribuabil și sectorului în care acesta activează) asupra valorii fiscale de intrare (care, după caz, poate fi preț de cumpărare, cost de producție etc.) a bunurilor achiziționate și, ulterior, comercializate, pentru a se putea stabili astfel dacă valoarea brută totală a veniturilor raportate ca fiind realizate corespunde sau nu realității;

- metoda valorii nete – implică o cuantificare între valoarea existentă la începutul perioadei de analiză și cea existentă la sfârșitul perioadei de

analiză, variația acesteia între cele două momente reflectând pierderea înregistrată sau, după caz, venitul realizat.

Mai mult chiar, în numeroase state, în scopul depistării și sancționării actelor de macrocriminalitate economico-financiară, metodele indirecte de control precizate anterior se “întrepătrund” cu procedeele și tehnicile specifice investigației financiar-penale, utilizarea conjugată a acestora având rolul de a crește eficiența acțiunilor desfășurate de autoritățile publice în acest domeniu.

Nu putem însă să nu remarcăm că actualul text de lege, deși abia introdus, ridică deja câteva semne de întrebare. Conform referențialului normativ, se prevede posibilitatea, acordată organelor fiscale, de a aplica metodele indirecte de control în cazurile în care evidențele contabile sau fiscale ale contribuabilului sunt incorecte sau incomplete. Ne punem întrebarea, pe drept cuvânt, dacă această reglementare poate reprezenta punctul de plecare al unor acțiuni arbitrare și discreționare din parte fiscoasă, privind recalcularea obligațiilor fiscale datorate de contribuabili. **Nu cumva acest text de lege oferă organelor fiscale posibilitatea de a aplica, „in extenso”, metodele de estimare ale bazei de impunere, deja reglementate în Codul de procedură fiscală la art.67 alin.(1) și (2), sau „generalizarea” unei practici de retratare fiscală a evidențelor contribuabilului, de asemenea, deja reglementate în cuprinsul art.11 Cod fiscal?** În mod evident, „marja de acțiune” a fiscoasă – privind utilizarea unor date și informații suplimentare, care exced documentelor contabile și raportarilor fiscale – devine extrem de largă, iar solicitările de informații pot depăși caracterul unor verificări încrucișate. Totuși, organele fiscale nu trebuie să piardă din vedere reglementările art.65 alin.(2) Cod procedură fiscală, conform cărora sarcina probei, în dovedirea situației de fapt fiscale, le revine! Având în vedere aceste considerente, apreciem că măsura de introducere a metodelor indirecte, în vederea reconstituirii veniturilor și cheltuielilor, ar fi trebuit să se limiteze doar la situațiile în care documentele fiscal-contabile fie nu există, fie nu sunt puse la dispoziția organelor fiscale, nu și la situațiile în care aceste documente sunt incomplete sau, mai ales, incorecte (Codul de procedură fiscală conținând deja, în cuprinsul Titlului III – Cap.III, reglementări privind modul de administrare și apreciere a probelor, în vederea stabilirii stării de fapt fiscale). În acest context, **rămâne ca modalitatea efectivă de operaționalizare în practică a acestor metode indirecte de control – ce urmează a fi stabilită prin Ordin al Președintelui A.N.A.F. – să limiteze posibilitatea de exercitare a unor abuzuri, din partea organelor fiscale, dar, pe de altă parte, și**

posibilitatea unei insuficiente instrumentări a cazurilor de mare evaziune fiscală, specifică firmelor de tip fantomă.

1.4. modificarea competenței de soluționare a contestațiilor

Modificarea în sine urmărește deplasarea “centrului de greutate” al deciziilor emise în soluționarea contestațiilor de la nivelul central al A.N.A.F. la nivelul local din cadrul direcțiilor generale județene ale finanțelor publice și, nu în ultimul rând, responsabilizarea acestora din urmă.

Astfel, **competența de soluționare a contestațiilor** împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, a deciziilor pentru regularizarea situației emise în conformitate cu legislația vamală, a măsurii de diminuare a pierderii fiscale stabilite prin dispoziție de măsuri (respectiv în cazul nerezidenților care nu au pe teritoriu României un sediu permanent), **revine structurii specializate de soluționare a contestațiilor din cadrul direcțiilor generale ale finanțelor publice județene** dacă acestea au ca **obiect obligații fiscale principale și accesorii în cuantum total de până la 3 milioane de lei** (față de plafonul valoric anterior de 1 milion de lei).

În caz contrar, dacă obiectul contestației este reprezentat de obligații fiscale principale și accesorii de minim 3 milioane de lei, **competența de soluționare revine Direcției generale de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală** – care, de asemenea, are în competență și soluționarea contestațiilor formulate de **marii contribuabili**, precum și a acelor **formulate împotriva actelor emise de organele centrale cu atribuții de inspecție fiscală, indiferent de cuantumul sumelor ce fac obiectul contestației.**

Reglementările anterioare, referitoare la modul de soluționare a contestațiilor și la competența organului fiscal, **sunt aplicabile inclusiv contestațiilor aflate în curs de soluționare la data de 28 aprilie 2010.**

2. modificări aplicabile începând cu data de 08.05.2010 (respectiv în termen de 10 zile de la data publicării O.U.G. nr.39/2010 în Monitorul Oficial)

În fapt, este vorba de o singură modificare, și anume o reglementare nou introdusă; în acest sens, **operatorilor economici care intenționează să comercializeze în sistem en gros/en detail produse energetice** (benzine, motorine, petrol lampant și gaz petrolier lichefiat) și **care nu respectă obligația să se înregistreze la autoritatea competentă** - conform procedurii și cu îndeplinirea condițiilor stabilite prin ordin al președintelui

Agenției Naționale de Administrare Fiscală – **li se va aplica o sancțiune principală** (respectiv amendă de la 20.000 lei la 50.000 lei) și **se vor dispune și sancțiuni complementare** (în speță, confiscarea sumelor rezultate din valorificare și revocarea atestatului).

3. modificări aplicabile începând cu data de 01.07.2010 (dată menționată expres în cuprinsul O.U.G. nr.39/2010) – vizează înlocuirea noțiunii de majorări de întârziere cu cele de dobânzi de întârziere și majorări de întârziere, având loc, practic, o “întoarcere în timp”, la situația existentă în urmă cu aproximativ 5 ani.

3.1. dobânzile de întârziere aferente obligațiilor fiscale datorate bugetului general consolidat – sunt reglementate la art.120 Cod procedură fiscală

Ca nivel, acestea **se stabilesc în cotă procentuală de 0,05%** din cuantumul obligațiilor fiscale principale datorate bugetului general consolidate și neachitate în termen, **pe fiecare zi întârziere** – nivelul dobânzilor de întârziere putând fi ulterior ajustat prin legea bugetară anuală – **constatându-se o diminuare comparativ cu nivelul actual al majorărilor de întârziere, respectiv de 0,1%** din cuantumul obligațiilor fiscale principale datorate bugetului general consolidate și neachitate în termen, stabilit, de asemenea, pe fiecare zi întârziere.

Cum se calculează însă aceste dobânzi de întârziere, respectiv care este perioada pentru care acestea se datorează? În practică, putem distinge următoarele situații:

- ca **regulă generală**, dobânzile de întârziere se datorează începând cu ziua lucrătoare imediat următoare termenului de scadență și până inclusiv la data stingerii sumei datorate;

- **pentru diferențele suplimentare pozitive rezultate din corectarea declarațiilor sau modificarea unei decizii de impunere** (în raport cu sumele stabilite inițial), dobânzile de întârziere se datorează începând cu ziua lucrătoare imediat următoare termenului de scadență a obligației fiscale pentru care s-a stabilit diferența și până inclusiv la data stingerii sumei datorate;

- **pentru diferențele suplimentare negative rezultate din corectarea declarațiilor sau modificarea unei decizii de impunere** (în raport cu sumele stabilite inițial), se percep dobânzi de întârziere pentru suma datorată după corectare ori modificare, începând cu ziua lucrătoare imediat următoare scadenței și până inclusiv la data stingerii sumei datorate;

- **pentru impozitele și taxele datorate bugetului general consolidat de debitorul declarat insolvabil și care nu are venituri sau bunuri urmăribile**, dobânzile de întârziere se datorează până la includerea acestuia în evidența separată, conform art.176 Cod procedură fiscală;

- **pentru impozitele și taxele datorate bugetului general consolidat și care au fost stinse prin procedura de executare silită**, dobânzile de întârziere se datorează inclusiv până la data întocmirii procesului-verbal de distribuire;

- **pentru diferențele între impozitul pe profit plătit la data de 25 ianuarie a anului următor celui de impunere și impozitul pe profit final stabilit conform declarației anuale de impunere**, cuantumul dobânzilor de întârziere datorate va fi stabilit prin Ordin al Președintelui A.N.A.F.;

- **în cazul impozitului pe venit datorat:**

- **pentru anul fiscal de impunere**, dobânzile aferente plăților anticipate se calculează până la data stingerii debitului, sau, în caz de neplată a acestuia, până la data de 31 decembrie;

- **pentru sumele neachitate conform paragrafului anterior**, dobânzile aferente se calculează începând cu data de 1 ianuarie a anului următor până inclusiv la data stingerii acestora;

- **în cazul în care impozitul pe venit, stabilit prin decizia de impunere anuală, este mai mic decât cel stabilit prin decizia de plăți trimestriale anticipate**, dobânzile se recalculează, începând cu data de 1 ianuarie a anului următor celui de impunere, la soldul rămas neachitat, prin raportare la impozitul anual stabilit prin decizia de impunere anuală, urmând ca regularizarea dobânzilor de întârziere să se efectueze în mod corespunzător.

3.2. penalitățile de întârziere – sunt reglementate la art.120¹ Cod procedură fiscală)

Ca element de noutate al noilor modificări ale Codului de procedură fiscală, a fost reintrodusă obligativitatea plății penalităților de întârziere, pentru obligațiile fiscale neachitate în termen de peste 30 de zile de la data scadenței, fapt care însă nu înlătură obligativitatea plății și a majorărilor de întârziere, conform celor prezentate la pct.3.1., **cu mențiunea că nivelul majorărilor de întârziere stabilite nu intră în baza de calcul și a penalităților de întârziere, al căror nivel se stabilește astfel:**

- **dacă obligațiile fiscale se achită în termen de 30 de zile de la scadență**, nu se datorează și nu se percep penalități de întârziere, ci doar dobânzi de întârziere, în cuantumul descris anterior;

- **daca obligațiile fiscale se achită în termen de peste 30 de zile, dar nu mai târziu de 90 de zile de la scadență**, se calculează și se datorează penalități de întârziere în cuantum de **5%** din suma obligațiilor fiscale principale în cauză;

- **daca obligațiile fiscale se achită în termen de peste 90 de zile de la scadență**, se calculează și se datorează penalități de întârziere în cuantum de **15%** din suma obligațiilor fiscale principale în cauză.

3.3. majorările de întârziere aferente obligațiilor fiscale datorate bugetelor locale – sunt reglementate la art.124¹ Cod procedură fiscală

De asemenea, ca element de noutate adus de recente modificări ale Codului de procedură fiscală, pentru neachitarea la scadență a obligațiilor fiscale datorate bugetelor locale se datorează **majorări de întârziere de 2%** din cuantumul obligațiilor fiscale principale neachitate în termen, **pentru fiecare lună calendaristică sau fracțiune a acesteia**, începând din ziua lucrătoare imediat următoare termenului de plată și până inclusiv la data stingerii obligației de plată.

De asemenea, prevederile anterioare referitoare la calculul dobânzilor și penalităților de întârziere sunt aplicabile în mod corespunzător.

3.4. reglementări comune aferente obligațiilor de plată accesorii

Nedecontarea de către unitățile bancare a sumelor convenite bugetului general consolidat, în termen de 3 zile lucrătoare de la data debitării contului plătitorului, nu îl exonerează pe acesta de obligația lor de plată și atrage de la sine obligația de plată a accesoriilor (dobânzi și penalități de întârziere), după termenul respectiv de 3 zile.

Nu se calculează și nu se datorează obligații fiscale accesorii (dobânzi și penalități de întârziere) pentru sumele datorate cu titlu de amenzi de orice fel, cheltuieli de executare silită, cheltuieli judiciare, sume confiscate și sume reprezentând echivalentul în lei al bunurilor și sumelor confiscate care nu sunt găsite la locul faptei.

3.5. modificarea ordinii de stingere a obligațiilor fiscale

În situația în care un contribuabil datorează mai multe tipuri de impozite și taxe, iar suma plătită nu este suficientă pentru a le stinge pe toate, atunci se sting datorii corelative aceluși tip de creanță fiscală principală pe care o stabilește contribuabilul sau care este distribuită, potrivit prevederilor art.114 Cod procedură fiscală, de către organul fiscal

competent, după caz, stingerea efectuându-se, de drept, în următoarea ordine:

- sumele datorate în contul ratei din luna curentă, din graficul de plată a obligației fiscale pentru care s-a aprobat o eșalonare la plată, precum și dobânda sau majorarea de întârziere, după caz, datorată în luna curentă din grafic sau suma amânată la plată, împreună cu dobânda sau majorarea de întârziere, după caz, datorată pe perioada amânării, în cazul în care termenul stabilit pentru plata sumelor respective se împlinește în luna curentă, precum și obligațiile fiscale curente, de a căror plată depinde menținerea valabilității înlesnirii acordate;

- obligațiile fiscale principale sau accesorii, în ordinea vechimii, cu excepția cazului în care s-a început executarea silită - când se aplică prevederile art.169 Cod procedură fiscală în mod corespunzător. În cazul stingerii creanțelor fiscale prin dare în plată se aplică prevederile art. 175 alin.4¹ Cod procedură fiscală;

- sumele datorate în contul următoarelor rate din graficul de plată a obligației fiscale pentru care s-a aprobat eșalonarea, până la concurența cu suma eșalonată la plată sau până la concurența cu suma achitată, după caz, precum și suma amânată la plată împreună cu dobânda sau majorarea de întârziere datorată pe perioada amânării, după caz;

- obligațiile cu scadențe viitoare, la solicitarea contribuabilului.

3.6. în loc de concluzii...

Deși, la nivel declarativ, noua modalitate de calcul a obligațiilor fiscale accesorii s-a dorit a fi un balon de oxigen pentru contribuabili, în fapt, din analiza corelativă a celor expuse anterior, rezultă că **această modalitate nu-i avantajează decât pe cei care au o întârziere la plată de până la 30 de zile față de termenul de scadență al obligațiilor fiscale principale** (caz în care, rata dobânzii anuale datorate de contribuabil² este în jurul a 18%). Regimul sancționator, privind neplata la scadență a obligațiilor fiscale principale datorate, devine mult mai restrictiv în celelalte situații, nivelul ratei dobânzii anuale datorate de contribuabil atingând un maxim, în jurul a 80%, pentru întârzieri la plată cuprinse între 91 și 100 de zile de la termenul de scadență.

Pe de altă parte, obligația de calcul și plată a penalităților de întârziere revine doar contribuabililor, nu și organelor fiscale, în cazul în care acestea

² În calculul noțiunii de „rata dobânzii anuale datorate de contribuabil” am avut în vedere includerea tuturor costurilor pe care acesta le suportă pentru „creditul” acordat de la bugetul de stat, după o metodologie de calcul asemănătoare modului de stabilire a nivelului DAE, specific creditelor bancare

nu-și achită, la scadență, obligațiile lor de plată față de contribuabili (spre exemplu, în cazul rambursărilor de T.V.A.).

Introducerea obligativității la plata penalităților de întârziere, ca și sancțiune suplimentară (pe lângă dobânzile de întârziere), poate aduce în discuție și un alt aspect: nu cumva, neplata la scadență a obligațiilor fiscale principale “beneficiază” de o dublă sancționare?

Pe de altă parte, modalitatea de stingere a obligațiilor fiscale (respectiv, obligațiile fiscale principale vechi, urmate de obligațiile fiscale accesorii acestora și abia apoi obligațiile fiscale principale curente), precum și introducerea penalităților de întârziere, este de așteptat să producă mare “deranj” în fișele de evidență pe plătitor ale contribuabililor, și, în special, în cazul celor care, la data de 01 iulie 2010, înregistrează obligații fiscale restante, atât principale, cât și accesorii.