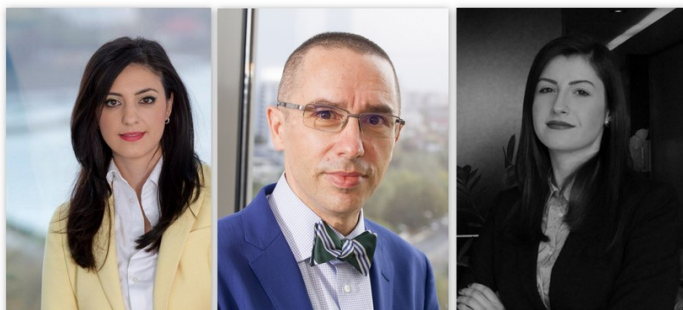


Modificarea schimbării? Câteva comentarii ”la cald” despre modificările de substanță, inovatoare și de impact, aduse Codului de procedura fiscală de Legea nr.30/2019



D&B
În ton cu tendințele ultimilor ani, și luna decembrie a anului 2018 pare să fi fost cea mai prolifică luna din anul trecut pentru modificările legislative din materie fiscală. De data aceasta, deși nimic nu prevestea asta, se pare că unul dintre actele normative adoptate ar putea aduce și o serie de modificări pozitive pentru contribuabili. Surpriza este cu atât mai mare dacă ținem cont de ”înghețarea” cvasitotală în ultimele luni a oricărui întâlniri și schimburi de idei ale responsabililor Ministerului Finanțelor Publice cu mediul de afaceri, în cadrul demersurilor aferente cerințelor legislative de transparență decizională, ceea ce făcea să para abandonate o serie de propuneri legislative valoroase pe care le-am făcut în ultimii 2 ani pentru îmbunătățirea administrării fiscale, prin raportare la deficiențele observate în practică, în vederea echilibrării poziției contribuabililor în cadrul raportului juridic fiscal.

Astfel, unele dintre aceste propuneri legislative au fost din fericire introduse în proiectul de lege privind aprobarea OUG 25/2018, fiind publicate în data de 17 ianuarie 2018 în Monitorul Oficial nr. 44 prin Legea nr. 30 din 10 ianuarie 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 (**”Legea nr. 30/2019”**).

Considerăm util și oportun să supunem unei prime analize ”la cald” unele dintre modificările aduse de noul act normativ, în special cele privitoare la excluderea din categoria obligațiilor fiscale restante a obligațiilor fiscale pentru care executarea silită este suspendată în baza unor garanții, introducerea claselor/subclaselor de risc și introducerea unei proceduri de mediere.

1. O prima modificare pe care Legea nr. 30/2019 o aduce vizează includerea contribuabililor într-o anumită clasă/subclasă de risc fiscal, potrivit unor criterii care vor fi stabilite printr-un viitor Ordin al președintelui ANAF.

Astfel, Legea nr. 30/2019 prevede că organul fiscal va efectua periodic analize de risc și va încadra contribuabilii în una dintre cele 3 clase / subclase de risc (mare, mijlociu, mic), clasa de risc stabilită urmând a fi publicată pe site-ul ANAF. Actul normativ stabilește totodată și principalele criterii avute în vedere pentru efectuarea acestei analize, și anume înregistrarea fiscală, depunerea declarațiilor și sumele declarate dar și respectarea termenelor de plată a acestora.

Această modificare este bine venită în contextul în care de-a lungul anilor acesta a fost practic un subiect tabu în discuțiile cu reprezentanții Ministerului Finanțelor Publice din procedura transparenței decizionale. Astfel, deși aceștia erau de acord că activitatea de administrare fiscală să se deruleze pe baza gradului de risc, nu aveau ideea

ca informațiile concrete ce stau la baza determinării acestuia să fie în mod transparent puse la dispoziția contribuabililor. Mai mult, în cursul anului 2018, urmare a necesității tot mai stringente de transparentizare a analizei de risc, au fost formulate o serie de solicitări din partea mediului de afaceri pentru schimbarea abordării relației de administrare fiscale. În consecință, o mare parte din marii contribuabili au primit de la ANAF adrese prin care li se aduceau la cunoștință rezultatele evaluărilor preliminare asupra situației fiscale a acestora și în privința carora, în lipsa unor dispoziții legale corespunzătorii, contribuabilii, pe buna dreptate, și-au pus întrebarea care scopul acestor adrese, dar mai ales care pot fi potențiale lor efecte, solicitând clarificări sau chiar contestând constatarile organelor fiscale.

La o primă vedere, aceste noi dispoziții legale ar putea avea implicații în principal în privința planului de desfășurare a inspecțiilor fiscale, fiind cunoscut faptul că rezultatul analizei de risc influențează decisiv inițierea acțiunilor de control. Totodată, implicațiile analizei de risc ar putea afecta și competența materială de administrare, întrucât în urma acestor analize un contribuabil poate trece de la categoria contribuabililor mari la mijlocii / mici sau invers.

Nu în ultimul rând, observăm că noua reglementare prevede că rezultatul analizei de risc nu poate fi contestat de contribuabil, chiar dacă acesta nu ar fi de acord cu clasa de risc fiscal atribuită, în privința acestui subiect discuția fiind credem cea mai intensă, existând probabil temerea Ministerului Finanțelor Publice că asemenea aspecte vor genera în practică nesfârșite litigii cu contribuabilii.

Totuși, pe de o parte, aceasta împrejurare nu l-ar împiedica cu nimic să inițieze discuții cu organul fiscal care-l administrează, în virtutea rolului activ al acestuia din urmă în baza art. 7 Cod procedura fiscală, pentru a clarifica motivele ce au condus la includerea sa în această categorie de risc. Pe de altă parte, menționarea expresă și transparentă a criteriilor analizei de risc ar putea facilita cunoașterea acestora de către contribuabili, monitorizarea îndeplinirii corecte și exacte a obligațiilor sale prevăzute de legislația fiscală și, de ce nu, remedierea imediată a unor eventuale erori intervenite pe parcursul activității sale economice și care ar putea să-i afecteze gradul de risc.

Pentru aceste motive, așteptând, desigur, să vedem cum anume se va materializa aplicarea acestei dispoziții legale în practică, în special prin raportare la conținutul actelor normative secundare, care, potrivit legii analizate, vor trebui publicate în Monitorul Oficial, astfel încât sperăm că acest subiect nu va mai fi tratat de către organele fiscale ca fiind unul asimilat secretului de stat. Nu putem, deci, decât să sperăm la o creștere a transparenței, deci, o mai bună percepție a contribuabilului față de activitatea activității de administrare fiscală, în special cea de inspecție fiscală, care ar trebui să producă rezultate favorabile inclusiv pentru administrația fiscală, stimulând practic conformarea voluntară, un obiectiv pe care ar trebui practic să și-l asume oricum.

2. O altă modificare, în linie cu noua tendință de digitalizare a administrației fiscale, prevede instituirea unei proceduri de comunicare, prin mijloace electronice, a unor acte administrativ fiscale care vor fi prevăzute printr-un viitor ordin

Urmărind eficientizarea comunicării actelor administrative, Legea nr. 30/2019 prevede posibilitatea organului fiscal de a înregistra din oficiu un contribuabil în Spațiul Privat Virtual ("SPV") și de a-i comunica prin această platformă actul administrativ fiscal. Dacă contribuabilul nu accesează SPV în termen de 15 zile, comunicarea actelor administrative se va realiza în mod automat prin publicitate, respectiv prin *afișarea unui anunț* la sediul organului fiscal competent sau *pe pagina de internet a ANAF-ului/a organului fiscal local* timp de 15 zile. La expirarea acestui termen de la data publicării, actul va fi considerat comunicat contribuabilului.

Considerăm că, deși scopul declarat și urmărit de legiuitor de digitalizare ale administrației este, în sine, benefic, față de efectele deosebit de importante pe care le produce, respectiv, înlocuirea de facto a comunicării fizice prin poșta a unor acte administrative, avem îndoieli cu privire la oportunitatea adoptării sale la acest moment. Astfel, în condițiile în care studiile recente arată că peste 25% dintre români nu folosesc internetul și o treime din populația

României nu are nici macar cunoștințe digitale de baza, aceasta masura ar putea mai degraba efecte negative cu precadere în cazul persoanelor fizice. Aceasta întrucât, la expirarea unui termen de 30 de zile de la data înregistrării automate în SPV, în lipsa accesării spațiului sau consultării avizierului sau site-ului ANAF (împrejurări cel mai adesea întâlnire în practica), actul va fi considerat comunicat, ceea ce va determina intervenirea, în cascada, a efectelor comunicării, respectiv, curgerea termenului de scadență a obligațiilor fiscale sau a termenului de contestare a acestuia etc.

Pentru moment nu putem decât sa ne aducem aminte de mai vechile dispoziții legislative ce prevedeau ca modalitate curenta de comunicare a actelor administrative fiscale afișarea prin publicitate pe internet, ce au fost declarate neconstituționale. Urmeaza, desigur, sa vedem ce anume se va întâmpla cu aceasta importanta modificare legislativa adusa de Legea nr.30/2019, care schimba din temelii interacțiunea contribuabililor cu organul fiscal, chiar împotriva voinței acestora, lasând însa la libera sa apreciere daca și mai ales când o va face, ceea ce practic poate afecta în mod semnificativ diversele lor drepturi fundamentale, inclusiv, cel la aparare și cel de proprietate.

3. Cea mai importanta modificare legislativa din Legea nr.30/2019 vizeaza largirea sferei obligațiilor fiscale care nu sunt considerate restante, deci care nu apar în certificatul de atestare fiscala ca fiind datorate de contribuabil

O prima ipoteza vizeaza situația obligațiilor fiscale impuse prin acte de impunere contestate de catre contribuabili și pentru a caror suspendare a executării a fost depusa o scrisoare de garanție bancara/polița de asigurare. Aceste obligații fiscale nu mai sunt considerate restante în contextul noilor modificari.

Reamintim ca potrivit reglementarii anterioare, deși executarea silita era suspendata ca efect al depunerii unei garanții, obligația fiscala era considerata restanta si figura, ca atare, în certificatul de atestare fiscala. In practica, aceasta situație crea reale serioase probleme contribuabililor care suspendau executarea și aduceau garanții, dar care nu puteau participa la proceduri de achiziție publica, întrucât acestea presupun prezentarea unui certificat de atestare fiscal fara datoriei, ca sa nu mai vorbim despre situația celor care deruleaza activități supuse regimului de antrepozitare fiscala. Or, în lumina acestor noi modificari, prin excluderea obligațiilor fiscale garantate mai sus menționate din categoria obligațiilor fiscale restante, noul act normativ vine în ajutorul contribuabililor care se afla în astfel de situații, si care vor putea obține certificate de atestare fiscala fara datoriei.

Cea de-a doua ipoteza vizeaza situația contribuabililor care înregistreaza obligații fiscale stabilite prin acte de impunere, dar care în același timp au sume certe, lichide și exigibile de încasat de la autoritatea contractanta, în baza unor contracte de achiziție publica preexistente, care sa fie mai mari decât cele pe care le datoreaza bugetului de stat.

Și aceasta reglementare este bine-venita și raspunde unei nevoi de echitate fiind de notorietate dificultatea cu care sunt încasate sumele datorate de la o autoritate contractanta în cadrul derularii contractelor de achiziție publica. Aceasta soluție vine în completarea reglementarii actuale care prevedea ca nu se considera ca un contribuabil înregistreaza obligații fiscale restante daca acesta a depus cerere de restituire / rambursare pentru creanțe mai mari sau egale cu debitul fiscal.

Astfel, acestea sunt modificari solicitate și mult așteptate de mediul de afaceri de-a lungul timpului, întrucât dau expresie poziției de echilibru în care trebuie sa se afle subiectele raportului juridic fiscal, și ne așteptam sa aiba un impact imediat și semnificativ în practica, fara a mai pune contribuabilii în situația de a dezbate tot felul de soluții care mai de care mai inventive, pentru a putea sa atinga o asemenea finalitate, pe baza unor teorii juridice care nu au în realitate nicio legatura cu conceptele din aceasta materie.

4. Probabil cea mai inovativa modificare din Legea nr.30/2019 vizeaza introducerea unei proceduri de mediere, ce-i drept, deocamdata derulata doar pe parcursul executarii silita între contribuabilul împotriva caruia au fost luate masuri de executare silita și organul de executare.

În esență, medierea are ca scop, pe de o parte, clarificarea întinderii obligației fiscale supuse executării silita și, pe de alta parte, identificarea unor soluții optime pentru stingerea obligațiilor fiscale supuse executării, inclusiv acordarea de înlesniri, în funcție de situația economică a contribuabilului. Fără a ne propune să realizăm o analiză detaliată și substanțială a acestei reglementări la acest moment, arătăm că din perspectiva procedurală, în termen de 15 zile de la demararea procedurii de executare silita marcată de comunicarea somației, contribuabilul are posibilitatea notificării organului fiscal competent cu privire la intenția sa de a demara procedura de mediere, împreună cu documentele și informațiile privind situația sa economică. În urma depunerii notificării, organul fiscal este obligat ca în 10 zile să organizeze o întâlnire cu contribuabilul, să realizeze medierea și să întocmească un proces verbal în acest sens, iar dacă în termen de 15 zile de la finalizarea medierii nu se stinge debitul fiscal sau nu se solicită o înlesnire, executarea silita va continua.

Drept urmare, în interpretarea noastră, deși legea nu o menționează ca atare, **executarea silita ar trebui să fie suspendată, prin efectul legii, între data depunerii notificării și data expirării termenului de 15 zile de la finalizarea medierii**, dacă nu sunt formulate cereri pentru acordarea de înlesniri – caz în care, aceasta s-ar suspenda până la data soluționării cererilor respective.

Ar mai trebui spus că în scopul asigurării recuperării debitului, organul fiscal va avea în continuare dreptul de a dispune măsura pogrării sau sechestrului asigurator până la finalizarea acestei proceduri (cel mai probabil, deși nu există o dispoziție legală în acest sens), iar depunerea notificării nu ar trebui să aibă vreo influență asupra cursului termenului pentru depunerea contestației la executare.

Introducerea acestei noi instituții constituie, în opinia noastră, o veritabilă inovație în materia fiscalității, fiind cunoscut că legislația fiscală națională (spre deosebire de cea civilă) nu a cunoscut până la acest moment o materializare a instituției medierii nici în procedura de stabilire și nici în cea de stingere a obligațiilor fiscale, lipsa acesteia fiind, de fapt, una dintre chestiunile frecvent întâlnite în activitatea noastră zilnică de practicieni ai dreptului fiscal în interacțiunea mediului de afaceri al investitorilor cu administrația noastră fiscală, care împărțeau din practica acestora de mediere și dialog cu autoritățile fiscale din diverse State Membre. Ramâne, desigur, de văzut în ce măsură în substanță să discutăm despre o mediere, în realitate, atât timp cât finalitatea sa pare oricum diferită și, în special, în ce măsură ar trebui să se completeze cu reglementarea specială a medierii, care, cel puțin la acest moment nu pare a fi cazul, potrivit textelor legale incluse în actul normativ comentat.

Totuși, chiar dacă la acest moment nu suntem în măsură să anticipăm felul în care acest tip de mediere va fi aplicată sau va funcționa în practică și deși aceasta nu a fost introdusă decât în ultima fază a procedurii de administrare a unui contribuabil, cea de executare silita, avem speranța că aceasta nu va reprezenta decât un prim pas în direcția unei deschideri a autorității fiscale și a setării unui dialog instituțional cu contribuabilii chiar și în faza de stabilire a obligațiilor fiscale, în plus față de susținerile orale din faza contestațiilor administrative și de dezbaterile contradictorii din fața instanțelor de judecată (fie în privința fondului impunerii, fie în privința măsurilor de executare silita).

5. O serie de modificări importante care vizează regimul juridic al suspendării executării silita prin depunerea unei notificări/garanții

În primul rând, o prima modificare vizează situația măsurilor de executare deja instituite de organele fiscale la momentul la care contribuabilul împotriva caruia a fost demarată procedura de executare silita depune o scrisoare de garanție bancară/poliță de asigurare pentru suspendarea executării silita

Noile modificari prevad ca actele de executare silita întocmite anterior depunerii scrisorii de executare silita urmeaza a fi desființate și masurile de executare silita urmeaza a fi ridicate de organele fiscale în termen de 2 zile de la data intervenirii suspendării. Anterior acestei modificari, masurile de executare silita (e.g. poprii asupra conturilor contribuabilului, sechestre aplicate etc) ramăneau în ființa chiar daca ulterior contribuabilul depunea la organul fiscal o scrisoare de garanție bancara sau o polița de asigurare.

Aceasta modificare legislativa, pe care am propus-o de asemenea în procedura transparenței legislative, este una corecta, reflectând pe deplin dinamica raporturilor juridice intervenita odata cu depunerea unei garanții de catre contribuabil, când între organul fiscal și emitentul garanției se naște un raport juridic civil (distinct față de raportul juridic fiscal existent între contribuabil și organul fiscal) care vizeaza executarea sumei reprezentând echivalentul obligației fiscale supuse executării silita independent de situația activelor din patrimoniul contribuabilului, potrivit termenelor și condițiilor garanției, dar și legii procedural fiscale.

Pe de alta parte, trebuie precizat ca noua reglementare prevede în mod expres ca, la momentul ramănerii definitive a actelor administrativ fiscale a caror executare silita este suspendata prin depunerea unei garanții, efectul suspensiv al executării silita înceteaza, iar organele fiscale vor continua sau, dupa caz, demara procedurile de executare silita, independent de perioada de valabilitate a garanției acordate. Astfel, dupa ramăneria definitiva a actelor administrativ fiscale ca urmare a respingerii totale sau parțiale a demersurilor lor administrative / judiciare ale contribuabilului, organul fiscal va putea institui masuri de poprire sau sechestre executorii pentru recuperarea debitelor, chiar daca valabilitatea scrisorii de garantie bancara nu a expirat. Precizam totuși ca organul nu va putea executa garanția decât în ultima zi de valabilitate a acesteia și doar în limita sumelor ramase nerecuperate.

Se pune, astfel, capat unei lacune din legea anterioara care nu reglementa soarta suspendării executării atunci când actele de impunere ramăneau definitive, iar garanția era perfect valabila înca o lunga perioada de timp și putea fi prelungita (cel puțin în teorie) în continuu de catre contribuabil, fara ca fiscal sa fie îndreptățit sa execute garanția sau sa continue executarea silita (care era suspendata ca efect al depunerii garanției).

În al doilea rând, o ultima modificare pe care o consideram importanta vizeaza alinierea regimului juridic al stabilirii obligațiilor fiscale accesorii ulterior depunerii notificării de suspendare a executării silita, cu cel prevazut de lege în cazul depunerii garanției pentru suspendarea acesteia.

Reamintim ca potrivit legislației anterioare, pe durata suspendării executării silita ca urmare a depunerii unei garanții, organele fiscale nu erau îndreptățite sa comunice decizii de impunere prin care sa stabileasca obligațiile fiscale accesorii aferente debitelor principale impuse. Acest text a fost menit sa îndrepte o situație absolut inechitabila din trecut în care contribuabilii care depuneau garanții primeau periodic, pe tot parcursul perioadei de suspendare, noi decizii de impunere prin care se actualizau accesoriile datorate, pe care aceștia trebuiau sa le conteste și sa-și mareasca în continuu cuantumul sumelor garantate.

Prin modificarea legislativa adoptata, urmare a propunerilor formulate în cadrul procedurii de transparența legislativa, aceasta soluție a fost implementata pentru identitate de rațiune și pentru situația depunerii notificării, care are același efect ca și depunerea unei garanții asupra executării silita a obligațiilor fiscale stabilite prin acte de impunere.

În concluzie, avem un act normativ care aduce iata o serie de modificari legislative nu doar importante, ci și care sunt menite sa echilibreze poziția subiectelor raportului juridic fiscal, conferind o absolut necesara protecție contribuabilului în procedura de administrare fiscala. Mai mult, demersul legislativ este cu atât mai mult de salutat cu cât unele dintre aceste modificari își au sursa în propunerile legislative facute mediul de afaceri în procedura transparenței decizionale, iar o asemenea abordare este una nu doar mai mult decât fireasca, ci absolut necesara într-un stat de drept, în care consultare reala și de substanța cu cei administrați trebuie sa fie un element

fundamental și constant în procesul legislativ, doar pe aceasta cale putându-se asigura practic sentimentul unei administrări juste într-o societate democratică.

În schimb, nu putem încheia fără a ne exprima regretul și dezamagirea că aceasta pare doar o tendință izolată, amintind astfel că se vorbește zilele acestea de o serie de alte importante modificări legislative care ar urma să fie aduse Codului de procedură fiscală pe cale de urgență ori chiar ar fi fost deja aduse și urmează doar să fie publicate după ce ar fi fost deja adoptate în cursul săptămânii trecute, iar cu privire la conținutul acestora mediul de afaceri a fost din nou surprins, proiectul de act normativ fiind circulat doar după ce a fost înaintat spre adoptare Guvernului, urmând să revenim asupra lor la momentul când actul normativ devine disponibil.