

## Legea nr. 295 din 18 decembrie 2020

pentru modificarea și completarea Legii nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, precum și aprobarea unor măsuri fiscal-bugetare<sup>[1]</sup>

### COMENTARIU PE ARTICOLE

#### Nota autorului

Pe 21 decembrie 2020 – la numai două luni de la apariția comentariului nostru pe marginea **Codului de procedură fiscală** – se publica în Monitorul Oficial **Legea nr. 295/2020 pentru modificarea și completarea Legii nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, precum și aprobarea unor măsuri fiscal-bugetare**.

În cea mai mare parte a lor, noile reglementări sunt rezultatul unor îndelungi consultări cu mediul de afaceri și cu organizații profesionale din domeniul fiscalității, astfel că modificările acestea erau, în bună măsură, așteptate.

După cum se va vedea și în paginile următoare, cele mai multe dintre textele Legii nr. 295/2020 se referă la chestiuni abordate deja în comentariile noastre, ceea ce face ca valabilitatea acestora să nu fie afectată substanțial prin recenta intervenție legislativă.

Cu toate acestea, din respect pentru cititori și pentru a păstra actualitatea comentariului nostru, vom reda în acest supliment toate modificările aduse Codului de procedură prin Legea nr. 295/2020 și le vom analiza punctual pe fiecare.

Tanți Anghel,  
București, 7 ianuarie 2021

**Art. I.** Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 547 din 23 iulie 2015, cu modificările și completările ulterioare, se modifică și se completează după cum urmează:

#### **I. La articolul 1, punctul 31 se modifică și va avea următorul cuprins:**

31. *organ fiscal central* – Ministerul Finanțelor Publice și Agenția Națională de Administrare Fiscală, denumită în continuare A.N.A.F., prin structurile de specialitate cu atribuții de administrare a creanțelor fiscale, inclusiv unitățile subordonate ale Ministerului Finanțelor Publice sau A.N.A.F.;

### COMENTARIU

Redefinirea, prin Legea nr. 295/2020, a noțiunii de *organ fiscal central*, în sensul extinderii acesteia și la Ministerul Finanțelor Publice, organ ierarhic superior Agenției Naționale de Administrare Fiscală, trebuie înțeleasă în corelare cu modificarea art. 272 C. proc. fisc. Astfel, începând cu data la care se împlinește termenul de 6 luni de la data publicării Legii nr. 295/2020 în Monitorul Oficial, activitatea de soluționare a contestațiilor, activitate inclusă în sfera noțiunii de administrare a creanțelor fiscale, este stabilită în competența Ministerului Finanțelor Publice, prin structuri specializate constituite în acest scop.

[1] Publicată în M. Of. nr. 1266 din 21 decembrie 2020.

**2. La articolul 7, alineatul (10) se modifică și va avea următorul cuprins:**

(10) Analiza de risc se efectuează periodic, caz în care organul fiscal stabilește și clasa/sub-clasa de risc fiscal a contribuabilului.

## COMENTARIU

Organizarea activității de administrare a creanțelor fiscale la nivelul organelor fiscale are la bază principiul analizei de risc, principiu menit a asigura eficiența acestei activități. Consecința este aceea că încadrarea în una dintre cele trei clase de risc prevăzute la alin. (6) al art. 7 trebuie să fie indiferentă contribuabililor/plătitorilor, aceștia din urmă fiind obligați să se conformeze legii fiscale, iar nu să-și adapteze conduita și să-și îmbunătățească conformarea în funcție de clasa de risc în care au fost încadrați de organul fiscal. Este motivul principal pentru care, prin Legea nr. 295/2020, s-a renunțat la publicitatea rezultatului analizei de risc.

În plus, nu pot fi excluse nici erorile în ceea ce privește rezultatul analizei de risc, caz în care publicitatea poate afecta imaginea contribuabililor/plătitorilor în cauză.

**3. La articolul 11 alineatul (3), litera d) se modifică și va avea următorul cuprins:**

d) oricărui solicitant, cu consimțământul expres și neechivoc al contribuabilului/plătitorului despre care au fost solicitate informații. Responsabilitatea privind modalitatea de utilizare a informațiilor astfel obținute revine solicitantului;

**4. La articolul 11, după alineatul (6) se introduce un nou alineat, alineatul (6<sup>1</sup>), cu următorul cuprins:**

(6<sup>1</sup>) În scopul aplicării prevederilor alin. (3) lit. d), solicitantul care prin natura activității solicită frecvent informații de natura secretului fiscal despre clienții/partenerii săi poate încheia un protocol privind schimbul de informații cu organul fiscal deținător al informației ce se transmite, utilizând sistemul informatic PatrimVen în conformitate cu art. 70<sup>1</sup>.

**5. La articolul 11, alineatul (10) se modifică și va avea următorul cuprins:**

(10) Prelucrarea datelor cu caracter personal de către organele fiscale centrale și locale se realizează cu respectarea prevederilor Regulamentului (UE) 2016/679 al Parlamentului European și al Consiliului din 27 aprilie 2016 privind protecția persoanelor fizice în ceea ce privește prelucrarea datelor cu caracter personal și privind libera circulație a acestor date și de abrogare a Directivei 95/46/CE (Regulamentul general privind protecția datelor), cu modificările ulterioare, în scopul exercitării atribuțiilor de administrare a creanțelor fiscale.

## COMENTARIU

Prin Legea nr. 295/2020 a fost redefinită modalitatea în care contribuabilul/plătitorul își poate da consimțământul pentru divulgarea de informații deținute de organul fiscal în legătură cu respectivul contribuabil/plătitor, în sensul că legiuitorul a dat mai degrabă importanță condițiilor pe care consimțământul trebuie să le îndeplinească pentru a fi valabil, iar nu formei sale.

Cele două condiții, cumulative desigur, prevăzute de legiuitor pentru valabilitatea consimțământului, sunt condiția de a fi neechivoc și condiția de a fi expres.

Dacă în privința ultimei condiții nu sunt probleme deosebite, în sensul că un consimțământ expres este unul explicit, iar nu tacit, lucrurile nu sunt la fel de simple în ceea ce privește prima condiție. Astfel, legiuitorul nu explică semnificația termenului „neechivoc”. Cu toate acestea, fiind vorba de date personale, urmează a ne raporta la GDPR (Regulamentul general privind protecția datelor<sup>[1]</sup>), care clarifică noțiunea în sensul că, pentru a fi considerat *neechivoc*, consimțământul trebuie să îmbrace forma unei declarații sau a unei acțiuni care arată în mod clar intenția persoanei vizate de a-și da consimțământul.

Așadar, indiferent de forma prin care contribuabilul își manifestă consimțământul, persoana care solicită informații de la organul fiscal despre un contribuabil/plătitor trebuie să fie în măsură să demonstreze că acesta din urmă și-a dat consimțământul pentru furnizarea datelor. În acest sens, solicitanții sunt obligați să păstreze dovezile privind exprimarea consimțământului și, în plus, trebuie să se asigure că obținerea consimțământului este clară și inteligibilă, astfel încât contribuabilul/plătitorul să înțeleagă pe deplin scopul solicitării și efectele acordării consimțământului.

Totodată, în considerarea faptului că există categorii de solicitanți care se adresează frecvent organului fiscal pentru a obține informații despre persoanele cu care intră în relații de afaceri, cum ar fi băncile în cazul analizei dosarelor de credit, s-a prevăzut ca procedura de solicitare/furnizare de informații să facă obiectul unui protocol, iar schimbul de informații să se realizeze prin intermediul platformei PatrimVen<sup>[2]</sup>.

#### **6. La articolul 18, alineatul (3) se modifică și va avea următorul cuprins:**

(3) În cazul reprezentării contribuabilului/plătitorului în relația cu organul fiscal prin avocat, consultant fiscal sau expert contabil, forma și conținutul împuternicirii sunt cele prevăzute de dispozițiile legale privind organizarea și exercitarea profesiei de avocat, consultant fiscal sau expert contabil, după caz.

#### **7. La articolul 18 alineatul (5), după litera b) se introduce o nouă literă, litera c), cu următorul cuprins:**

c) contribuabilului/plătitorului care comunică cu organele fiscale prin mijloace electronice de transmitere la distanță potrivit art. 79.

### COMENTARIU

Pentru a fi reprezentat în relația cu organul fiscal, contribuabilul/plătitorul poate apela și la alte categorii profesionale decât avocații, fiind vorba mai ales de consultanții fiscali sau experții contabili. Aceste categorii profesionale prestează în favoarea contribuabililor, pe bază de contract, lucrări care fie prezintă importanță pentru administrarea creanțelor fiscale, cum ar fi stabilirea și declararea acestora, fie acordă asistență de specialitate în procedura inspecției fiscale. Aceste abilități sunt, de altfel, stabilite prin legile speciale care reglementează profesiile în cauză, iar corpurile profesionale, în

[1] Regulamentul (UE) 2016/679 al Parlamentului European și al Consiliului din 27 aprilie 2016 privind protecția persoanelor fizice în ceea ce privește prelucrarea datelor cu caracter personal și privind libera circulație a acestor date și de abrogare a Directivei 95/46/CE, considerentul 32.

[2] A se vedea art. 70<sup>1</sup> C. proc. fisc.

temeiul acestor legi, au aprobat modele de împuterniciri pe care acești profesioniști trebuie să le utilizeze.

Ca urmare, pentru armonizare cu legislația care reglementează activitatea de consultant fiscal<sup>[1]</sup> și expert contabil<sup>[2]</sup>, prin Legea nr. 295/2020 s-a prevăzut ca dovada împuternicirii să se facă cu formularul aprobat de corpul profesional corespunzător.

De asemenea, prin Legea nr. 295/2020, s-a introdus o nouă excepție de la obligativitatea desemnării unui împuternicit de către contribuabilii/plătitorii care nu au un domiciliu fiscal în România, fiind vorba de situația celor care comunică cu organele fiscale prin mijloace electronice de transmitere la distanță în sensul art. 79. Excepția, deși menită a reduce o povară administrativă, justificată de schimbul electronic de documente fiscale, poate crea inconveniente în activitatea de administrare a creanțelor fiscale. Mai precis, în contextul în care A.N.A.F. nu utilizează la acest moment instrumente digitale de control, se poate pune problema punctului de legătură din România pentru controlul declarațiilor fiscale atunci când contribuabilul/plătitorul care nu are un domiciliu fiscal în România, pe fondul lipsei obligației, nu și-a desemnat un împuternicit.

### **8. La articolul 23, alineatul (3) se modifică și va avea următorul cuprins:**

(3) Persoana fizică care desfășoară o profesie liberală sau exercită o activitate economică în mod independent într-una din formele prevăzute de Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 44/2008 privind desfășurarea activităților economice de către persoanele fizice autorizate, întreprinderile individuale și întreprinderile familiale, aprobată cu modificări și completări prin Legea nr. 182/2016, cu modificările și completările ulterioare, răspunde pentru obligațiile fiscale datorate ca urmare a exercitării profesiei sau activității cu bunurile din patrimoniul de afectațiune. Dacă acestea nu sunt suficiente pentru recuperarea creanțelor fiscale, pot fi urmărite și celelalte bunuri ale debitorului. Dispozițiile art. 31, 32 și ale art. 2.324 alin. (3) din Legea nr. 287/2009 – Codul civil, republicată, cu modificările ulterioare, sunt aplicabile.

### **9. La articolul 23, după alineatul (3) se introduce un nou alineat, alineatul (4), cu următorul cuprins:**

(4) Preluarea obligației fiscale potrivit prezentului articol se realizează prin comunicarea unei decizii către persoanele care devin debitori.

## COMENTARIU

În ceea ce privește modificarea, prin Legea nr. 295/2020, a alin. (3), se impune a preciza, cu titlu prealabil, că acest alineat are ca obiect de reglementare regimul răspunderii liber profesioniștilor pentru obligațiile fiscale născute în legătură cu exercitarea respectivei activități. Acest regim a fost reglementat prin art. I pct. 4 din O.G. nr. 30/2017 și, conform Notei de fundamentare care a însoțit acest act normativ, motivația a fost „*corelarea dispozițiilor Codului de procedură fiscală cu prevederile O.U.G. nr. 44/2008, dar și cu acelea ale Codului civil (...)*”, în condițiile în care „*art. 20 alin. (1) din O.U.G. nr. 44/2008 privind desfășurarea activităților economice de către persoanele fizice autorizate, întreprinderile individuale și întreprinderile familiale, cu*

[1] O.G. nr. 71/2001 privind organizarea și exercitarea activității de consultanță fiscală.

[2] O.G. nr. 65/1994 privind organizarea activității de expertiză contabilă și a contabililor autorizați.

*modificările și completările ulterioare* (a se vedea, totodată, și art. 26 și art. 31 din același act normativ – n.n.), *reglementează faptul că «titularul PFA răspunde pentru obligațiile asumate în exploatarea întreprinderii economice cu bunurile din patrimoniul de afecțaiune. Dacă acestea nu sunt suficiente pentru satisfacerea creanțelor, pot fi urmărite și celelalte bunuri ale debitorului. Dispozițiile art. 31, art. 32 și ale art. 2.324 alin. (3) din Codul civil sunt aplicabile».*

*Astfel, în practica organelor fiscale s-a constatat că instanțele judecătorești au anulat actele de executare emise pe numele persoanelor fizice pentru obligațiile fiscale datorate de acestea, ca urmare a desfășurării de activități economice în mod independent sau profesii libere”.*

Or, noua modificare introdusă prin Legea nr. 295/2020, prin care regimul răspunderii mai sus menționat se aplică și persoanelor fizice care desfășoară activități independente într-una din formele prevăzute de O.U.G. nr. 44/2008, nu face decât să reglementeze ceea ce era deja reglementat prin acest din urmă act normativ, fiind puși astfel în fața unui paralelism legislativ interzis de normele de tehnică legislativă. În plus, motivația invocată în expunerea de motive conform căreia „în practica organelor fiscale s-au constatat anumite dificultăți în recuperarea creanțelor bugetare datorate de aceste persoane fizice” nu este una reală, întrucât modificarea nu are, în fapt, ca fundament, o omisiune legislativă, ci, mai degrabă, o necunoaștere a legislației în vigoare.

În ceea ce privește noul alineat (4), prin care se propune formalizarea actului de preluare a creanțelor fiscale în temeiul art. 23, prin emiterea unei decizii având acest obiect, nu putem decât să salutăm această prevedere pentru care am formulat deja o propunere *de lege ferenda*<sup>[1]</sup>. Rămâne să vedem ce denumire va fi dată acestei decizii de către organele fiscale.

#### **10. La articolul 49 alineatul (1), după litera c) se introduc patru noi litere, literele d)-g), cu următorul cuprins:**

d)<sup>[2]</sup> organul fiscal nu prezintă argumentele pentru care nu ia în considerare opinia prealabilă emisă în scris sau soluția adoptată de organul fiscal sau de instanța de judecată potrivit art. 6 alin. (1), în cazul în care contribuabilul/plătitorul a prezentat organului fiscal anterior emiterii actului administrativ-fiscal respectiva opinie/soluție;

e) organul fiscal nu respectă considerentele deciziei de soluționare a contestației în cazul emiterii noului act administrativ-fiscal potrivit art. 279 alin. (3);

f) emiterea raportului de inspecție fiscală și a deciziei de impunere sau a deciziei de nemodificare a bazei de impunere de către organul de inspecție fiscală după încetarea inspecției fiscale potrivit art. 126 alin. (2), respectiv emiterea raportului de verificare și a deciziei de impunere de către organul fiscal după încetarea verificării situației fiscale personale potrivit art. 140 alin. (6) coroborat cu art. 147 și art. 126 alin. (2), fără ca acestea să fie reluate, potrivit legii;

g) organul fiscal emite raport de inspecție fiscală/de verificare a situației fiscale personale și decizie de impunere/decizie de modificare a bazelor de impozitare/decizie de nemodificare a bazelor de impozitare/decizie pentru regularizarea situației ori decizie de încetare a procedurii de verificare a situației fiscale personale, în situația în care se fac constatări în

[1] A se vedea pct. 8 din comentariile de la art. 23 (p. 113).

[2] *N.r.* Potrivit art. II pct. 1 din Legea nr. 295/2020, „Prevederile art. 49 alin. (1) lit. d)-f) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, astfel cum au fost modificate prin art. I, se aplică pentru actele administrativ-fiscale comunicate după data intrării în vigoare a prezentei legi”.

legătură cu săvârșirea unor fapte prevăzute de legea penală în legătură cu mijloacele de probă privind stabilirea bazei de impozitare/valorii în vamă care fac obiectul inspecției fiscale/controlului vamal, pentru care sunt aplicabile prevederile art. 132.

## COMENTARIU

Noile cazuri care atrag nulitatea actelor administrative fiscale în sensul art. 49, introduse prin Legea nr. 295/2020 și prevăzute la lit. d)-g) nou introduse la alin. (1) al art. 49, le apreciem ca fiind în fapt cazuri care intră în sfera cazului de nulitate reglementat la lit. c): *cazuri de gravă și evidentă eroare*, încadrându-se perfect în înțelesul dat de legiuitor acestui caz de nulitate<sup>[1]</sup>.

De precizat că, prin dispozițiile tranzitorii ce fac obiectul Legii nr. 295/2020, s-a stabilit că aceste noi cazuri se aplică pentru actele administrative fiscale emise după data intrării în vigoare a legii.

### **11. Articolul 54 se modifică și va avea următorul cuprins:**

**Art. 54. Prevederi aplicabile actelor de executare și altor acte emise de organele fiscale.** Dispozițiile art. 46-51 și art. 53 se aplică în mod corespunzător și actelor de executare și altor acte emise de organele fiscale, cu excepția cazului în care prin lege se prevede altfel.

## COMENTARIU

Articolul 54 prin care regimul actelor administrative fiscale este aplicabil și altor acte emise de organele fiscale, fiind vizate, în primul rând actele de executare, a fost modificat prin Legea nr. 295/2020, în sensul extinderii acestui regim și în ceea ce privește:

- aplicarea sancțiunii nulității (art. 49);
- aplicarea regimului anulării, desființării sau modificării (art. 50);
- aplicarea regimului efectelor anulării (art. 51).

Modificarea o apreciem ca fiind una logică, nefiind motive întemeiate pentru care și alte acte emise de organele fiscale, indiferent de natura lor, să nu beneficieze de respectivele regimuri.

### **12. La articolul 59, alineatul (3) se modifică și va avea următorul cuprins:**

(3) Natura informațiilor, periodicitatea, precum și modelul declarațiilor se aprobă prin ordin al președintelui A.N.A.F. sau al ministrului finanțelor publice, după caz, în funcție de autoritatea care trebuie să valorifice respectivele informații.

## COMENTARIU

În considerarea faptului că informații cu relevanță fiscală sunt necesare și autorității fiscale centrale, definită la art. 7 pct. 4 C. fisc., respectiv Ministerului Finanțelor Publice, prin Legea nr. 295/2020 s-a prevăzut competența ministrului finanțelor publice de a aproba, prin ordin, „natura informațiilor, periodicitatea, precum și modelul declarațiilor” pe care contribuabilii/plătitorii trebuie să le prezinte acestei autorități.

---

[1] A se vedea cazul prevăzut la lit. f) menționat exemplificativ la pct. 11 din comentariile de la art. 49.

**13. La articolul 62, alineatul (5) se modifică și va avea următorul cuprins:**

(5) Fără a aduce atingere alin. (1) și (6), fiecare instituție menționată la alin. (1), care are obligații de declarare, informează contribuabilii menționați la alin. (1) cu privire la faptul că datele privind identificarea conturilor lor sunt selectate și declarate în conformitate cu prezentul articol, furnizând acestora toate informațiile la care au dreptul în temeiul Regulamentului (UE) 2016/679, cu modificările ulterioare. Informarea se realizează anterior deschiderii contului.

## COMENTARIU

Prin Legea nr. 295/2020 a fost corectată norma de trimitere referitoare la legislația în domeniul protecției datelor cu caracter personal, Legea nr. 677/2001 fiind înlocuită de Regulamentului (UE) 2016/679 privind protecția persoanelor fizice în ceea ce privește prelucrarea datelor cu caracter personal și privind libera circulație a acestor date și de abrogare a Directivei 95/46/CE.

**14. La articolul 65, după alineatul (6) se introduc două noi alineate, alineatele (7) și (8), cu următorul cuprins:**

(7) Competența de efectuare a constatării la fața locului de către organul fiscal central se poate delega altui organ fiscal central din cadrul A.N.A.F., în condițiile stabilite prin ordin al președintelui A.N.A.F.

(8) În cazul delegării competenței potrivit alin. (7), organul fiscal central căruia i s-a delegat competența înștiințează în scris contribuabilul/plătitorul despre delegarea de competență.

## COMENTARIU

În ceea ce privește competența de efectuare a constatării la fața locului, prin Legea nr. 295/2020, s-a prevăzut posibilitatea delegării acestei competențe în cazul organului fiscal central, precum și competența președintelui A.N.A.F. de a stabili condițiile în care va fi posibilă delegarea.

**15. La articolul 71, alineatul (5) se modifică și va avea următorul cuprins:**

(5) Toate schimburile de informații efectuate în temeiul prezentului articol se realizează cu respectarea Regulamentului (UE) 2016/679, cu modificările ulterioare.

## COMENTARIU

Prin Legea nr. 295/2020 a fost corectată norma de trimitere referitoare la legislația în domeniul protecției datelor cu caracter personal, Legea nr. 677/2001 fiind înlocuită de Regulamentului (UE) 2016/679 privind protecția persoanelor fizice în ceea ce privește prelucrarea datelor cu caracter personal și privind libera circulație a acestor date și de abrogare a Directivei 95/46/CE.

**16. La articolul 76 se introduce un nou alineat, alineatul (2), cu următorul cuprins:**

(2) Ori de câte ori legislația fiscală prevede un termen în care contribuabilii/plătitorii trebuie să își îndeplinească obligațiile prevăzute de legea fiscală, în legătură cu creanțele administrate de organul fiscal central, acesta poate fi prelungit/modificat, pentru motive justificate ce țin de activitatea de administrare a creanțelor fiscale, prin ordin al ministrului finanțelor publice.

#### COMENTARIU

Alineatul (2) al art. 76, introdus prin Legea nr. 295/2020, are ca scop crearea cadrului legal necesar pentru prelungirea unor termene pe cale generală, iar nu individuală, prin emiterea de acte administrative cu caracter normativ, acestea fiind, de regulă, ordine ale ministrului finanțelor publice. Sunt vizate situații care au apărut în practică și în care contribuabilii erau în imposibilitatea îndeplinirii obligațiilor declarative la termenul prevăzut de lege din cauze neimputabile acestora (de exemplu, din cauza faptului că formularele nu erau aprobate și puse la dispoziția contribuabililor în timp util).

**17. La articolul 82 alineatul (1), litera e) se modifică și va avea următorul cuprins:**

e) pentru persoanele fizice care nu dețin cod numeric personal, numărul de identificare fiscală atribuit de organul fiscal. În cazul obținerii ulterioare a codului numeric personal, numărul de identificare fiscală atribuit anterior se înlocuiește de către organul fiscal, cu preluarea informațiilor fiscale înregistrate în perioada deținerii numărului de identificare fiscală pe codul numeric personal. Actele administrative fiscale, actele de executare sau alte acte emise de organele fiscale și comunicate anterior înlocuirii numărului de identificare fiscală rămân valabile.

**18. La articolul 82, după alineatul (11) se introduce un nou alineat, alineatul (12), cu următorul cuprins:**

(12) Codul de identificare fiscală poate fi utilizat de contribuabili și pentru îndeplinirea obligațiilor fiscale aferente perioadelor anterioare datei de înregistrare fiscală.

#### COMENTARIU

Una din modificările aduse art. 82 prin Legea nr. 295/2020 privește situația în care un contribuabil/plătitor persoană fizică, identificat inițial prin numărul de identificare fiscală (NIF), dobândește, ulterior, un cod numeric personal (CNP). Urmare acestei situații, în evidența fiscală (cum ar fi registrul contribuabililor, fișa pe plătitor etc.), NIF-ul va fi înlocuit de CNP. Legiuitorul a simțit nevoia să precizeze expres faptul că actele emise anterior dobândirii CNP-ului rămân valabile. Astfel, eventuale acte subsecvente acestora (de exemplu, somația și titlul executoriu) emise pe numele contribuabilului/plătitorului în cauză după dobândirea CNP-ului, în baza unui titlu de creanță devenit executoriu, ce avea menționat vechiul identificator, respectiv NIF-ul, vor avea menționat noul identificator, respectiv CNP-ul.

De asemenea, pentru situațiile în care înregistrarea fiscală s-a efectuat de contribuabil/plătitor după data nașterii creanțelor fiscale, care nu au fost declarate și plătite



până la data înregistrării fiscale, s-a stabilit că, în scopul îndeplinirii respectivelor obligații de către contribuabili/plătitori, aceștia vor utiliza codul de identificare atribuit cu ocazia înregistrării fiscale.

De precizat că aceste prevederi sunt în oglindă cu cele de la alin. (7) ale art. 82, respectiv cazul în care neîndeplinirea obligațiilor declarative și de plată, precum și a obligației de înregistrare fiscală, au fost constatate de organul fiscal<sup>[1]</sup>.

**19. La articolul 83, alineatele (4) și (5) se modifică și vor avea următorul cuprins:**

(4)<sup>[2]</sup> Odată cu solicitarea deschiderii unui cont bancar sau închirierea unei casete de valori, instituțiile de credit transmit organului fiscal central solicitarea de atribuire a numărului de identificare fiscală sau, după caz, a codului de înregistrare fiscală, pentru persoanele fizice nerezidente sau pentru persoanele juridice care nu dețin cod de identificare fiscală. Pe baza datelor transmise Ministerul Finanțelor Publice atribuie numărul de identificare fiscală sau, după caz, codul de înregistrare fiscală, înregistrează fiscal persoana respectivă și comunică instituției de credit informația referitoare la înregistrarea fiscală în termen de 5 zile de la data solicitării atribuirii numărului de identificare fiscală sau, după caz, a codului de înregistrare fiscală. Totodată se emite certificatul de înregistrare fiscală care se păstrează de către organul fiscal până la data ridicării de către contribuabil sau împuternicitul acestuia. În cazul în care solicitarea de atribuire a numărului de identificare fiscală se realizează prin intermediul aplicației on-line a A.N.A.F. numărul de identificare fiscală sau, după caz, codul de înregistrare fiscală se comunică instituției de credit prin aplicația on-line spre a fi înregistrat în evidențele informatice ale acesteia.

(5) În alte cazuri decât cele prevăzute la alin. (1)-(3), pentru contribuabilii nerezidenți care nu au un sediu permanent pe teritoriul României, organul fiscal poate comunica contribuabilului nerezident, prin mijloace electronice, stabilite prin ordin al ministrului finanțelor publice, informații conținute în certificatul de înregistrare fiscală. În acest caz, certificatul de înregistrare fiscală se păstrează de organul fiscal până la data ridicării de către contribuabil sau împuternicitul acestuia.

## COMENTARIU

O procedură specială privind înregistrarea persoanelor nerezidente, fizice sau juridice, privește categoria celor care solicită deschiderea unui cont bancar sau închirierea unei casete de valori la o instituție de credit din România. Această procedură prevede obligația instituțiilor de credit de a solicita organului fiscal atribuirea numărului de identificare fiscală în cazul persoanelor fizice și juridice nerezidente care nu dețin un asemenea cod, scopul fiind facilitarea îndeplinirii de către instituțiile de credit a obligației de transmitere a unor informații potrivit Codului fiscal (veniturile plătite nerezidenților și impozitele aferente reținute la sursă).

[1] A se vedea și comentariile de la art. 82, pct. 13.

[2] *N.r.* Potrivit art. II pct. 2 din Legea nr. 295/2020, „În cazul în care la data intrării în vigoare a prezentei legi instituțiile de credit au deschis un cont bancar sau o casetă de valori pentru o persoană fizică sau o persoană juridică nerezidentă care nu deține cod de identificare fiscală, instituțiile de credit au obligația ca în termen de cel mult 3 luni de la intrarea în vigoare a prezentei legi să solicite atribuirea unui număr de identificare fiscală sau cod de înregistrare fiscală, după caz”.

De precizat că, prin normele tranzitorii ce fac obiectul Legii nr. 295/2020, s-a stabilit că, în situația în care, la data intrării în vigoare a legii, există persoane care nu dețin un cod de identificare fiscală pentru care instituțiile de credit aveau deja deschis un cont bancar sau închiriat o casetă de valori, aceste instituții sunt obligate a solicita atribuirea codului în termen de 3 luni de la intrarea în vigoare a legii.

De subliniat că dispozițiile referitoare la obligația instituțiilor de credit de a solicita înregistrarea fiscală a unui nerezident nu înlătură dreptul persoanelor nerezidente de a se înregistra la organul fiscal, în mod direct sau prin împuternicit, caz în care instituția de credit nu mai are obligația de a solicita organului fiscal atribuirea codului de identificare fiscală.

În ceea ce privește aspectele procedurale aplicabile, acestea au fost modificate prin Legea nr. 295/2020<sup>[1]</sup>, în sensul că norma de trimitere la alin. (2) și (3) a fost înlocuită cu reguli exprese conform cărora:

– organul fiscal transmite instituției de credit doar o informație referitoare la înregistrarea fiscală, aceasta însemnând, de fapt, comunicarea codului atribuit nerezidentului pentru care s-a făcut solicitarea;

– certificatul de înregistrare fiscală se păstrează la organul fiscal până la ridicarea sa de către nerezident sau împuternicitul acestuia. Certificatul va putea fi transmis nerezidentului prin mijloace electronice de transmitere la distanță în condițiile art. 79.

## **20. La articolul 85, alineatul (3) se modifică și va avea următorul cuprins:**

(3) În sensul prezentului articol, prin sediu secundar se înțelege un loc prin care se desfășoară integral sau parțial activitatea contribuabilului/plătitorului, cum ar fi: birou, magazin, atelier, depozit și altele asemenea, cu excepția activităților desfășurate de salariați la domiciliul acestora, potrivit prevederilor Legii nr. 53/2003 – Codul muncii, republicată, cu modificările și completările ulterioare, și a Legii nr. 81/2018 privind reglementarea activității de telemuncă și a locațiilor beneficiarilor unde contribuabilul/plătitorul desfășoară alte activități decât cele menționate la art. 85 alin. (4), activități autorizate conform Legii nr. 359/2004 privind simplificarea formalităților la înregistrarea în registrul comerțului a persoanelor fizice, asociațiilor familiale și persoanelor juridice, înregistrarea fiscală a acestora, precum și la autorizarea funcționării persoanelor juridice, cu modificările și completările ulterioare.

## COMENTARIU

În considerarea noilor reglementări referitoare la *telemuncă și munca la domiciliu*, definiția sediului secundar a fost modificată prin Legea nr. 295/2020 în sensul excluderii locurilor în care angajații, în baza legislației incidente și a contractului de muncă, își desfășoară activitatea.

De asemenea, o altă excludere se referă la locurile unde un contribuabil desfășoară activități autorizate conform Legii nr. 359/2014, în baza unui contract, pe o perioadă limitată de timp, cum ar fi activități de curățenie, pază, întreținere tehnică.

---

[1] Anterior modificării, atribuirea numărului de identificare fiscală se făcea după regulile utilizate în relația cu Oficiul Registrului Comerțului [textul făcea trimitere la prevederile alin. (2) și (3) ale art. 83]. Aceasta însemna că Ministerul Finanțelor Publice atribuia, la solicitarea instituției de credit, numărul de identificare fiscală și tot el emitea Certificatul de înregistrare pe care-l comunica instituției de credit în termen de 5 zile. Aceasta, la rândul ei, asigura comunicarea certificatului către nerezident.

**21. La articolul 86, după alineatul (2) se introduce un nou alineat, alineatul (3), cu următorul cuprins:**

(3) Prin excepție de la dispozițiile alin. (1) în cazul în care solicitarea de atribuire a numărului de identificare fiscală se realizează potrivit art. 83 alin. (4) nu este necesară depunerea de către instituțiile de credit de acte doveditoare cu privire la informațiile cuprinse în solicitare. Organele fiscale pot solicita Oficiului Național al Registrului Comerțului sau instituțiilor de credit să pună la dispoziția acestora documente justificative ale informațiilor cuprinse în solicitarea de atribuire a numărului de identificare fiscală sau a codului de înregistrare fiscală, după caz.

## COMENTARIU

Regula generală în ceea ce privește dovedirea informațiilor din declarația de înregistrare este aceea că declarația trebuie să fie însoțită de acte doveditoare ale informațiilor cuprinse în aceasta. Prin Legea nr. 295/2020 a fost instituită o excepție care privește instituțiile de credit care solicită înregistrarea fiscală a unui nerezident în temeiul art. 83 alin. (4), în considerarea faptului că aceste entități sunt deținătoarele dovezilor respective conform legislației bancare, organul fiscal având posibilitatea ca, oricând consideră necesar, să solicite acestor entități sau, după caz, Oficiului Registrului Comerțului, furnizarea respectivelor dovezi.

**22. La articolul 98, litera d) se modifică și va avea următorul cuprins:**

d) deciziile privind nemodificarea bazei de impozitare, inclusiv deciziile de încetare a procedurii de verificare a situației fiscale personale.

## COMENTARIU

Prin Legea nr. 295/2020 legiuitorul a introdus o nouă decizie ca fiind asimilată deciziilor de impunere: decizia de încetare a procedurii de verificare a situației fiscale personale. Modificarea are desigur relevanță din perspectiva organului competent pentru soluționarea contestației împotriva respectivei decizii. Deși este greu de susținut că o decizie de încetare a procedurii de verificare poate avea obiect o impunere în care impozitul pe venit este zero, sau, altfel spus, că o astfel de decizie ar avea un obiect similar unei decizii de nemodificare a bazei de impunere, faptul ca suntem în situația unei „asimilări” din motive, așa cum am precizat deja, de clarificare a competenței de soluționare a contestației, nu este, în sine, o decizie criticabilă.

De precizat că emiterea, conform art. 146 alin. (1) C. proc. fisc, a unei decizii de încetare a procedurii verificării situației fiscale personale atunci când, urmare verificării, nu se ajustează baza de impozitare, are ca fundament chiar obiectul procedurii verificării situației fiscale personale: verificarea coerenței între veniturile declarate, pe de o parte, și situația patrimonială, de trezorerie și de nivel de trai, pe de altă parte, iar nu verificarea bazelor de impozitare aferentă anumitor categorii de venituri impozabile<sup>[1]</sup>.

[1] A se vedea comentariile de la art. 138, pct. 1-6.

**23. La articolul 111 alineatul (2), după litera d) se introduce o nouă literă, litera e), cu următorul cuprins:**

e) pe perioada cuprinsă între data comunicării către organele de urmărire penală a procesului-verbal de sesizare a organelor de urmărire penală sau a procesului-verbal întocmit ca urmare a solicitării organelor de urmărire penală adresată organelor fiscale de a efectua constatări cu privire la faptele care constituie încălcări ale dispozițiilor și obligațiilor a căror respectare o controlează și data rămânerii definitive a soluției de rezolvare a cauzei penale.

## COMENTARIU

Un nou caz de suspendare a prescripției dreptului organelor fiscale de a stabili creanțe fiscale a fost introdus prin Legea nr. 295/2020. Acesta privește situația în care organele fiscale, în special cele de inspecție fiscală, sesizează organele de urmărire penală în legătură cu existența unei suspiciuni rezonabile cu privire la săvârșirea unei infracțiuni de evaziune fiscală. Suspendarea operează pe perioada cuprinsă între data comunicării sesizării sau, după caz, a procesului-verbal întocmit de organele fiscale la solicitarea organelor de urmărire penală având ca obiect constatări cu privire la încălcări ale legislației fiscale și data rămânerii definitive a soluției de rezolvare a cauzei penale.

Noul caz este prevăzut la lit. e) a alin. (2) și este în oglindă cu cel prevăzut la lit. b), fiind deci aplicabil situației în care stabilirea creanței fiscale se efectuează în cursul procedurii penale, conform regulilor specifice acestei proceduri.

Se impune a preciza că modificarea a fost decisă în contextul unei alte modificări, fiind vorba de cea prevăzută la art. 131 și, respectiv, 145 conform căreia, în situația în care, în cursul inspecției fiscale, există o suspiciune rezonabilă cu privire la săvârșirea unei infracțiuni, inspectorii/verificatorii vor întocmi actul de sesizare pe care-l vor comunica organelor de urmărire penală, fără a se mai întocmi, în privința creanțelor fiscale vizate de sesizare, raport de inspecție/raport de verificare și, pe cale de consecință, nici decizie de impunere.

**24. La articolul 126, alineatul (2) se modifică și va avea următorul cuprins:**

(2) În cazul în care inspecția fiscală nu se finalizează într-o perioadă reprezentând dublul perioadei prevăzute la alin. (1) în care nu se includ perioadele de suspendare legală a inspecției fiscale, inspecția fiscală încetează, fără a se emite raport de inspecție fiscală și decizie de impunere sau decizie de nemodificare a bazei de impunere. În acest caz, organul de inspecție fiscală poate relua inspecția, cu aprobarea organului ierarhic superior celui care a aprobat inspecția fiscală inițială, o singură dată pentru aceeași perioadă și aceleași obligații fiscale, cu respectarea prevederilor art. 117 alin. (1).

**25. La articolul 126, după alineatul (2) se introduc două noi alineate, alineatele (2<sup>1</sup>) și (2<sup>2</sup>), cu următorul cuprins:**

(2<sup>1</sup>) În cazul în care inspecția fiscală a început și intervine încetarea persoanei juridice sau decesul persoanei fizice ca subiecte de drept fiscal, inspecția fiscală continuă cu succesorii persoanei respective, dacă aceștia există. În acest caz, creanța fiscală se stabilește pe numele succesorilor. În cazul în care nu există succesori inspecția fiscală încetează.

(2<sup>2</sup>) Procedura de aplicare a prevederilor alin. (2<sup>1</sup>) se aprobă prin ordin al președintelui A.N.A.F.

## COMENTARIU

Modificarea alin. (2) al art. 126 prin Legea nr. 295/2020 a avut ca scop clarificarea calculului dublului duratei unei inspecții fiscale și aplicarea sancțiunii încetării inspecției fără emiterea raportului de inspecție și a deciziei de impunere, în sensul în care în acest calcul nu se vor lua în considerare perioadele în care inspecția fiscală a fost suspendată.

Deși modul de calcul se întrezărea anterior modificării<sup>[1]</sup> din voința legiuitorului exprimată în text, precizarea expresă este binevenită pentru a da mai multă claritate textului.

În plus, tot la art. 126 C. proc. fisc., legiuitorul a stabilit reguli privind efectele încetării existenței contribuabilului/plătitorului în cursul derulării inspecției fiscale.

De precizat că aceste reguli par a fi superflue raportat la cele de la art. 23, art. 27 și respectiv art. 96 alin. (1) C. proc. fisc.<sup>[2]</sup>

**26. La articolul 127 alineatul (1), litera h) se modifică și va avea următorul cuprins:**

h) pentru efectuarea verificărilor la ceilalți membri ai grupului fiscal/grupului fiscal unic, definite potrivit Codului fiscal;

**27. La articolul 127 alineatul (1), după litera i) se introduce o nouă literă, litera i<sup>1</sup>), cu următorul cuprins:**

i<sup>1</sup>) în situația în care organul de inspecție fiscală este sesizat sau i se aduce la cunoștință, în timpul inspecției fiscale că împotriva contribuabilului/plătitorului se află în desfășurare o procedură judiciară în legătură cu mijloacele de probă privind stabilirea bazei de impozitare care fac obiectul inspecției fiscale sau în situația în care documentele financiar-contabile ale contribuabilului au fost ridicate de organul de urmărire penală, fără a putea fi puse la dispoziția organului de inspecție fiscală;

**28. La articolul 127, alineatele (2), (5) și (6) se modifică și vor avea următorul cuprins:**

(2) În cazul prevăzut la alin. (1), inspecția fiscală este suspendată până la data la care încetează motivul suspendării, dar nu mai mult de 6 luni de la data suspendării. Termenul de 6 luni nu operează în situația prevăzută la alin. (1) lit. i<sup>1</sup>). În acest caz, inspecția fiscală se reia după data finalizării procedurii judiciare sau după data rămânerii definitive a hotărârii judecătorești, precum și după data la care organul de inspecție fiscală are acces la documentele financiar-contabile ale contribuabilului.

(...)

(5) Ori de câte ori conducătorul inspecției fiscale decide suspendarea inspecției, se emite o decizie de suspendare care se comunică contribuabilului/plătitorului. Suspendarea începe de la data prevăzută în decizie. În cazul în care în decizie nu este prevăzută o astfel de dată suspendarea începe de la data comunicării deciziei de suspendare.

[1] A se vedea comentariile de la art. 126 pct. 13.

[2] A se vedea comentariile de la art. 23 (pct. 1-6), art. 27 și art. 96 (pct. 1-4).

(6) În termen de cel mult 10 zile de la încetarea motivului suspendării sau la împlinirea perioadei de suspendare prevăzută la alin. (2) sau (3), organul de inspecție înștiințează contribuabilul/plătitorul privind încetarea suspendării și stabilește data la care se reia inspecția fiscală.

**29. La articolul 127, după alineatul (7) se introduc două noi alineate, alineatele (8) și (9), cu următorul cuprins:**

(8) Prevederile art. 124 alin. (1) și (2) nu sunt aplicabile pe perioada suspendării inspecției fiscale.

(9) Contribuabilul/plătitorul are dreptul de a fi informat cu privire la orice alt mijloc de probă obținut de organul fiscal, ca urmare a acțiunilor ce au constituit cauze de suspendare conform alin. (1), și care are legătură cu situația fiscală a contribuabilului/plătitorului, cu excepția cazului în care obiective de interes general justifică restrângerea accesului la respectivele probe, caz în care contribuabilul este informat în mod corespunzător despre obiectivele a căror protejare împiedică accesul acestuia la probe.

**30. La articolul 127, după alineatul (9) se introduce un nou alineat, alineatul (10), cu următorul cuprins:**

(10) Contribuabilul/plătitorul poate contesta decizia de suspendare, potrivit titlului VIII.

## COMENTARIU

Una dintre modificările aduse acestui articol prin Legea nr. 295/2020 vizează introducerea unui nou caz de suspendare [noua lit. i<sup>1</sup>)], caz care este legat de derularea, în paralel cu inspecția fiscală, a unei proceduri penale, inclusiv cu ridicare de documente. În acest caz, prioritate va avea procedura penală, inspecția urmând a fi reluată la finalizarea celei dintâi, desigur cu luarea în considerare a rezultatului procedurii penale și în funcție de acest rezultat.

Pe cale de consecință, a fost modificat și alin. (2) al art. 127, în sensul precizării că termenul maxim de 6 luni în care poate opera o suspendare nu se aplică în cazul în care suspendarea a fost dispusă în condițiile lit. i<sup>1</sup>).

O altă modificare este menită a soluționa neclaritățile legate de perioada suspendării și care au fost semnalate în comentariile de la acest articol<sup>[1]</sup>. Așadar:

– momentul începerii suspendării este cel menționat în decizia de suspendare, indiferent de data comunicării deciziei;

– dacă în decizie nu se menționează data începerii suspendării, aceasta va fi data comunicării deciziei de suspendare;

– înștiințarea cu privire la reluarea inspecției fiscale nu produce efecte în privința datei la care suspendarea încetează, care este cea prevăzută la alin. (2). În schimb, înștiințarea are doar rolul de a informa contribuabilul/plătitorul cu privire la încetarea suspendării, caz în care organul fiscal trebuie să menționeze expres care este această dată, precum și cu privire la data reluării inspecției fiscale<sup>[2]</sup>.

[1] A se vedea comentariile de la art. 127, pct. 4-6.

[2] A se vedea și comentariile de la art. 127, pct. 7.

Alte reguli nou introduse:

- suspendarea inspecției fiscale are ca efect suspendarea obligației de colaborare a contribuabilului/plătitorului reglementată la art. 124 alin. (1)-(2) C. proc. fisc.<sup>[1]</sup>;
- dreptul contribuabilului/plătitorului de a fi informat cu privire la mijloacele de probă obținute de organul de inspecție fiscală pe perioada suspendării acesteia și care au legătură cu situația fiscală a acestuia, cu excepția cazului în care obiective de interes general justifică restrângerea dreptului de acces la respectivele probe. Această regulă reprezintă o armonizare a legislației naționale cu considerentele corespunzătoare reținute în jurisprudența europeană, cum ar fi cauza *Ispas C-298/16* sau cauza *CF C-430/19*<sup>[2]</sup>;
- posibilitatea contribuabilului de a contesta decizia de suspendare. Din păcate, legiuitorul nu a soluționat și inconvenientele pe care le ridică o contestație cu acest obiect<sup>[3]</sup>.

**31. La articolul 128, alineatele (1) și (2) se modifică și vor avea următorul cuprins:**

(1) Prin excepție de la prevederile art. 118 alin. (3), conducătorul organului de inspecție fiscală poate decide reverificarea unor tipuri de obligații fiscale pentru o anumită perioadă imposibilă, la propunerea organului de inspecție fiscală desemnat cu efectuarea inspecției sau la cererea contribuabilului, dacă sunt îndeplinite următoarele condiții cumulative:

- a) după încheierea inspecției fiscale apar date suplimentare care erau necunoscute organului de inspecție fiscală sau, după caz, contribuabilului, la data efectuării inspecției fiscale;
- b) datele suplimentare influențează rezultatele inspecției fiscale încheiate.

(2) Prin date suplimentare se înțelege orice fapt sau mijloc de probă de care se ia cunoștință ulterior inspecției, de natură să modifice rezultatele inspecției anterioare.

**32. La articolul 128, după alineatul (2) se introduce un nou alineat, alineatul (2<sup>1</sup>), cu următorul cuprins:**

(2<sup>1</sup>) Contribuabilul poate solicita reverificarea în situațiile în care nu poate corecta declarația de impunere potrivit art. 105 alin. (6).

## COMENTARIU

În comentariile de la art. 128 C. proc. fisc. au fost arătate considerentele care justifică aplicarea procedurii reverificării și la inițiativa/cererea contribuabilului/plătitorului<sup>[4]</sup>. Ca urmare, introducerea, prin Legea nr. 295/2020 a dreptului contribuabilului/plătitorului de a solicita reverificarea atunci când apreciază că sunt îndeplinite condițiile pentru aceasta, este, desigur, salutară.

În ceea ce privește soluționarea cererii, organul fiscal va fi obligat să dea curs favorabil acesteia dacă, după verificarea condițiilor, constată că acestea sunt îndeplinite.

[1] A se vedea și comentariile de la art. 127, pct. 9.

[2] A se vedea și comentariile de la art. 9, pct. 11.

[3] A se vedea și comentariile de la art. 127, pct. 10.

[4] A se vedea pct. 8 din comentariile de la art. 128.

În plus, tot prin Legea nr. 295/2020, a fost modificată definiția *datelor suplimentare*, renunțându-se totodată și la precizarea sursei lor. Apreciem că modificarea este de natură a da textului mai multă claritate<sup>[1]</sup>.

### **33. La articolul 130, alineatul (2) se modifică și va avea următorul cuprins:**

(2) Organul de inspecție fiscală comunică contribuabilului/plătitorului proiectul de raport de inspecție fiscală, în format electronic sau pe suport hârtie, acordându-i acestuia posibilitatea de a-și exprima punctul de vedere. În acest scop, odată cu comunicarea proiectului de raport, organul de inspecție fiscală comunică și data, ora și locul la care va avea loc discuția finală, însă nu mai devreme de 3 zile lucrătoare de la data comunicării proiectului de raport de inspecție fiscală, respectiv 5 zile lucrătoare în cazul marilor contribuabili. Perioada necesară pentru îndeplinirea audierii în condițiile prevăzute la art. 9 alin. (3) lit. b) nu se include în calculul duratei inspecției fiscale.

## COMENTARIU

Legea nr. 295/2020 a adăugat două reguli noi în privința dreptului la discuția finală, aceasta fiind una dintre modalitățile dreptului de a fi ascultat în procedura inspecției fiscale<sup>[2]</sup>. Acestea sunt:

– reglementarea unui termen minim în care organul fiscal poate stabili data discuției finale raportat la data comunicării proiectului de inspecție fiscală. În fapt, organul fiscal este ținut în continuare de *principiul rezonabilității termenului* pentru discuția finală<sup>[3]</sup>, deosebirea față de textul anterior fiind aceea că acest termen nu poate fi stabilit înainte de împlinirea unui termen de 5 zile, în cazul marilor contribuabili, și de 3 zile, în cazul celorlalți contribuabili, calculat prin raportare la data comunicării proiectului de inspecție fiscală;

– reglementarea unei excluderi la calculul duratei inspecției fiscale, respectiv a perioadei necesare pentru audiere atunci când contribuabilul/plătitorul nu se prezintă la primul termen pentru discuția finală, iar organul fiscal stabilește, în acest scop, un al doilea termen. Cu alte cuvinte, deși audierea se consideră îndeplinită în sensul art. 9 alin. (3) C. proc. fisc., care completează în mod corespunzător prevederile art. 130, perioada necesară pentru audiere, respectiv cea dintre primul și al doilea termen nu intră în calculul duratei inspecției. Legiuitorul nu a definit înțelesul sintagmei „*perioada necesară pentru audiere*”, sens în care apreciem că aceasta este cuprinsă între data inițială stabilită pentru discuția finală și cea de a doua dată stabilită de organul fiscal în același scop, conform art. 9 alin. (3) lit. b).

### **34. La articolul 131, alineatele (1), (2) și partea introductivă a alineatului (4) se modifică și vor avea următorul cuprins:**

(1)<sup>[4]</sup> Rezultatul inspecției fiscale se consemnează, în scris, într-un raport de inspecție fiscală, în care se prezintă constatările organului de inspecție fiscală din punctul de vedere faptic și

[1] A se vedea și comentariile de la art. 128, pct. 7.

[2] A se vedea comentariile de la art. 130, pct. 8-12.

[3] Pct. 9 din comentariile de la art. 130.

[4] Potrivit art. II pct. 3 din Legea nr. 295/2020, „*Prevederile art. 131 alin. (1) (...) din Legea nr. 207/2015, cu modificările și completările ulterioare, astfel cum au fost modificate prin art. I, se aplică și pentru inspecțiile fiscale în curs de desfășurare la data intrării în vigoare a prezentei legi*”.



legal și consecințele lor fiscale, cu excepția cazurilor în care se fac constatări în legătură cu săvârșirea unor fapte prevăzute de legea penală în legătură cu mijloacele de probă privind stabilirea bazei de impozitare care fac obiectul inspecției fiscale, pentru care sunt aplicabile prevederile art. 132. Procedura de aplicare se aprobă prin ordin al președintelui A.N.A.F.

(2) Raportul de inspecție fiscală se întocmește la finalizarea inspecției fiscale și cuprinde constatările în legătură cu toate perioadele și toate obligațiile fiscale înscrise în Avizul de inspecție fiscală, precum și în legătură cu alte obligații prevăzute de legislația fiscală și contabilă ce au făcut obiectul verificării. În cazul în care contribuabilul/plătitorul și-a exercitat dreptul prevăzut la art. 130 alin. (5), raportul de inspecție fiscală cuprinde și opinia organului de inspecție fiscală, motivată în drept și în fapt, cu privire la punctul de vedere exprimat de contribuabil/plătitor.

(...)

(4) Pentru fiecare perioadă și obligație fiscală ce au făcut obiectul constatărilor, raportul de inspecție fiscală stă la baza emiterii:

## COMENTARIU

În comentariile de la art. 132 C. proc. fisc. am arătat neajunsurile finalizării inspecției fiscale cu raport de inspecție și decizie de impunere, concomitent cu sesizarea, de către organul de inspecție, a organelor de urmărire penală, pe fondul existenței unor suspiciuni rezonabile cu privire la săvârșirea unei infracțiuni<sup>[1]</sup>.

Iată că legiuitorul a găsit de cuviință, prin Legea nr. 295/2020, să înlăture aceste neajunsuri și a stabilit, prin noul text al alin. (1) al art. 131, că, atunci când există o suspiciune rezonabilă cu privire la săvârșirea unei infracțiuni, inspectorii să întocmească doar actul de sesizare, fără a mai întocmi, pentru sumele ce fac obiectul sesizării penale, raport de inspecție și decizie de impunere. Pe cale de consecință, raportul de inspecție fiscală și decizia de impunere aferentă urmează a fi emise doar pentru sumele care nu fac obiectul sesizării penale.

De precizat că, prin normele tranzitorii ce fac obiectul Legii nr. 295/2020, s-a statuat că aceste prevederi sunt aplicabile și inspecțiilor în curs la data intrării în vigoare a legii.

În plus, prin aceeași lege, au fost aduse precizări exprese în ceea ce privește întocmirea raportului de inspecție fiscală și a deciziei de impunere, astfel:

– raportul de inspecție fiscală trebuie să conțină constatările reținute pentru toate perioadele și obligațiile fiscale înscrise în avizul de inspecție fiscală, inclusiv deci pentru cele pentru care nu au fost stabilite diferențe față de cele declarate de contribuabil/plătitor;

– decizia de impunere sau, după caz, de nemodificare a bazei de impunere, se emite pentru fiecare perioadă și obligație fiscală pentru care au fost reținute constatări în raportul de inspecție fiscală.

### **35. La articolul 135, alineatul (5) se modifică și va avea următorul cuprins:**

(5) Prevederile art. 113 alin. (2) lit. a), b), e), f), g), h), j), k) și l), art. 118 alin. (8), art. 120, 124, 125 și 132 sunt aplicabile în mod corespunzător și în cazul controlului inopinat.

[1] A se vedea comentariile de la art. 132, pct. 3-4.

## COMENTARIU

Regulile de efectuare a controlului inopinat au fost completate prin Legea nr. 295/2020. Reținem în mod special regula instituită prin norma de trimitere la art. 113 alin. (2) lit. h), care statuează asupra obligației organului fiscal de a informa contribuabilul/plătitorul cu privire la constatările controlului și, mai important, discutarea acestora. Chiar dacă regula nu este suficient de clară, așa cum este cea de la art. 130 aplicabilă inspecției fiscale, scopul și conținutul informării sunt aceleași, respectiv:

– în ceea ce privește cuprinsul dreptului, reținem dreptul contribuabilului de a preține organului fiscal prezentarea constatărilor și, mai ales, a elementelor neclare, a problemelor identificate, dar și solicitarea de clarificări în legătură cu elementele neclare, precum și dreptul contribuabilului de a i se permite prezentarea punctului său de vedere, de a formula explicații sau chiar de a i se da posibilitatea de a corecta eventualele erori (ex. erorile contabile);

– în ceea ce privește scopul, acesta este de a se evita ca eventuale constatări să nu corespundă realității faptice, precum și soluționarea eventualelor divergențe în legătură cu constatările efectuate.

Nu este clar dacă informarea sau discutarea constatărilor trebuie efectuată pe perioada controlului sau la finalizarea acestuia. Ideal este să se facă în ambele modalități, așa cum se întâmplă în procedura inspecției fiscale în temeiul art. 130.

**36. La articolul 137, alineatul (4) se abrogă.****37. După articolul 137 se introduce un nou articol, articolul 137<sup>1</sup>, cu următorul cuprins:**

**Art. 137<sup>1</sup>. Rezultatele controlului antifraudă.** (1) La finalizarea controlului operativ și inopinat se încheie proces-verbal de control/act de control, în condițiile legii. Un exemplar al procesului-verbal de control/actului de control se comunică contribuabilului/plătitorului.

(2) Procesul-verbal/actul de control prevăzut la alin. (1) constituie mijloc de probă în sensul prevederilor art. 55, inclusiv în situația în care în conținutul său sunt prezentate consecințele fiscale ale neregulilor constatate.

(3) Contribuabilul/Plătitorul își poate exprima punctul de vedere față de constatările menționate în procesul-verbal/actul de control în termen de 5 zile lucrătoare de la comunicare.

## COMENTARIU

Noile reguli ce vizează aceste articole au ca scop stabilirea regimului actelor în care se consemnează rezultatele controlului antifraudă, precum și natura juridică a acestora.

Reținem astfel că procesele-verbale/actele de control în care sunt consemnate constatări în legătură cu situații de fapt circumscrise obiectului controlului, precum și eventuale consecințe fiscale evaluate de organul antifraudă, au natura unor mijloace de probă. Pe cale de consecință, se elimină interpretările conform cărora, menționarea în procesul-verbal a unor evaluări ale „prejudiciului”, constând în impozite și taxe nedecarate, ar putea conferi acestui act natura unui act administrativ fiscal împotriva căruia se poate formula contestație potrivit Titlului VIII.

În plus, legiuitorul a prevăzut dreptul contribuabilului de a-și exprima punctul de vedere cu privire la constatările reținute în procesul-verbal/actul de control în termen de 5 zile lucrătoare de la comunicarea acestuia.

**38. La articolul 140, alineatul (3) se modifică și va avea următorul cuprins:**

(3) Verificarea situației fiscale personale se desfășoară de regulă la sediul organului fiscal central. La cererea justificată a persoanei fizice supuse verificării, verificarea situației fiscale personale se poate desfășura și la:

- a) domiciliul său, dacă persoana verificată este în imposibilitate fizică de a se deplasa;
- b) domiciliul/sediul persoanei care îi acordă asistență de specialitate sau juridică, potrivit art. 124 alin. (3), dacă domiciliul acestei persoane reprezintă și sediul său profesional.

**39. La articolul 140, după alineatul (5) se introduce un nou alineat, alineatul (5<sup>1</sup>), cu următorul cuprins:**

(5<sup>1</sup>) Prin solicitarea scrisă a persoanei fizice pentru desfășurarea verificării la domiciliul său sau la domiciliul/sediul persoanei care îi acordă asistență, se vor prezenta motivele argumentate și justificate cu documente/alte mijloace de probă pentru care se solicită schimbarea locului de desfășurare a verificării situației fiscale personale.

**40. La articolul 140, alineatul (6) se modifică și va avea următorul cuprins:**

(6) Durata efectuării verificării situației fiscale personale este stabilită de organul fiscal central și nu poate fi mai mare de 270 de zile calculate de la data începerii verificării fiscale.

**41. La articolul 140, după alineatul (6) se introduce un nou alineat, alineatul (6<sup>1</sup>), cu următorul cuprins:**

(6<sup>1</sup>) Data începerii verificării situației fiscale personale se înscrie într-un proces-verbal de constatare. Procesul-verbal se semnează de către organul fiscal competent și persoana fizică supusă verificării și se înregistrează la registratura organului fiscal.

## COMENTARIU

1. În ceea ce privește *locul desfășurării unei verificări a situației fiscale personale* în forma sa alternativă<sup>[1]</sup>, legiuitorul a prevăzut, prin Legea nr. 295/2020, condițiile în care persoana fizică verificată poate apela la una dintre cele două alternative, respectiv:

– în cazul în care se solicită ca locul verificării să fie domiciliul persoanei, aceasta trebuie să invoce și, desigur, să probeze că este în imposibilitate de a se deplasa;

– în cazul în care se solicită ca locul verificării să fie domiciliul/sediul persoanei care îi acordă asistență de specialitate sau juridică pe perioada verificării, persoana fizică verificată trebuie să arate și să probeze că domiciliul persoanei care îi acordă asistență este și sediul profesional al acesteia. Desigur că o astfel de alternativă presupune, în prealabil, un acord al persoanei care acordă asistență, urmare căruia această persoană va pune la dispoziția clientului său, în scopul susținerii cererii sale, dovezile corespunzătoare condiției impuse de legiuitor pentru această alternativă.

În plus, în ceea ce privește solicitarea celei de-a doua alternative, respectiv a locului reprezentat de sediul profesional al persoanei care acordă asistență, legiuitorul a prevăzut că aceasta trebuie motivată, cu furnizarea și a dovezilor care să susțină solicitarea. Așadar, simpla cerere având ca obiect desfășurarea verificării la sediul persoanei care acordă asistență nu poate conduce la o soluționare favorabilă a cererii. Persoana

[1] A se vedea comentariile de la art. 140, pct. 17.

verificată trebuie să indice motivele, precum și mijloace doveditoare aferente, pentru care dorește aplicarea acestei alternative. În funcție de motivele invocate și contextul situației, organul fiscal va decide aprobarea sau respingerea solicitării.

Cu alte cuvinte, pentru a se apela la formele alternative în legătură cu locul desfășurării activității, persoana verificată trebuie să prezinte motive obiective, probate cu mijloace doveditoare corespunzătoare.

2. În ceea ce privește durata verificării, prin Legea nr. 295/2020, aceasta s-a stabilit a fi de cel mult 270 de zile (în loc de 365, cum era anterior).

De asemenea, a fost redefinită data începerii verificării, aceasta fiind data înscrisă într-un proces-verbal semnat de persoana verificată și organul de verificare și înregistrat la registratura organului fiscal. Această dată este, de regulă, data primei vizite a persoanei verificate la sediul organului fiscal în scopul verificării, ocazie cu care aceasta prezintă și documentele solicitate de organul fiscal prin avizul de verificare. În situația în care documentele se transmit prin mijloace electronice, data începerii verificării poate fi data primirii acestor documente, menționată, desigur, în mod corespunzător în procesul-verbal.

#### **42. La articolul 145, alineatul (1) se modifică și va avea următorul cuprins:**

(1)<sup>[1]</sup> Rezultatul verificării situației fiscale personale se consemnează într-un raport scris în care se prezintă constatările din punct de vedere faptic și legal, cu excepția cazurilor în care se fac constatări în legătură cu săvârșirea unor fapte prevăzute de legea penală în legătură cu mijloacele de probă privind stabilirea bazei de impozitare care fac obiectul verificării situației fiscale personale, pentru care sunt aplicabile prevederile art. 132. Procedura de aplicare se aprobă prin ordin al președintelui A.N.A.F.

### COMENTARIU

Similar regulii instituite în cazul inspecției fiscale (art. 131), atunci când există o suspiciune rezonabilă cu privire la săvârșirea unei infracțiuni, verificatorii vor întocmi doar actul de sesizare, fără a mai întocmi, pentru sumele ce fac obiectul sesizării penale, raport de verificare.

De precizat că, prin normele tranzitorii ce fac obiectul Legii nr. 295/2020, s-a statuat că aceste prevederi sunt aplicabile și verificărilor în curs la data intrării în vigoare a legii.

#### **43. La articolul 158, alineatul (4) se modifică și va avea următorul cuprins:**

(4) Organul fiscal central emitent înscrie în certificatul de atestare fiscală sumele certe, lichide și exigibile pe care contribuabilul/plătitorul solicitant le are de încasat de la autorități contractante definite potrivit Legii nr. 98/2016 privind achizițiile publice, cu modificările și completările ulterioare. Înscrierea se face în baza unui document eliberat de autoritatea contractantă prin care se certifică faptul că sumele sunt certe, lichide și exigibile.

---

[1] Potrivit art. II pct. 3 din Legea nr. 295/2020, „3. Prevederile (...) art. 145 alin. (1) din Legea nr. 207/2015, cu modificările și completările ulterioare, astfel cum au fost modificate prin art. I, se aplică și pentru inspecțiile fiscale în curs de desfășurare la data intrării în vigoare a prezentei legi”.

## COMENTARIU

Modificarea adusă acestui articol prin Legea nr. 295/2020 are ca scop precizarea dreptului pozitiv în materie de autorități contractante pentru contractele de achiziții publice, în considerarea faptului că, după intrarea în vigoare a Noului Cod de procedură fiscală (1 ianuarie 2016), actul normativ menționat în textul alin. (4) al art. 158 a fost abrogat prin Legea nr. 98/2016 privind achizițiile publice.

**44. La articolul 159, după alineatul (5) se introduce un nou alineat, alineatul (5<sup>1</sup>), cu următorul cuprins:**

(5<sup>1</sup>) Prin excepție de la dispozițiile alin. (5), proprietarii bunurilor care înstrăinează mijloace de transport nu trebuie să prezinte certificatul de atestare fiscală în cazul în care pentru înstrăinare utilizează formularul de contract de înstrăinare-dobândire a unui mijloc de transport aprobat prin ordin al ministrului potrivit dispozițiilor legale în vigoare.

## COMENTARIU

În scopul simplificării formelor birocratice, prin Legea nr. 295/2020 a fost introdusă o excepție de la obligația prevăzută la alin. (5) de prezentare a certificatului de atestare fiscală în scopul valabilității actelor de înstrăinare a bunurilor supuse impozitelor și taxelor locale. Astfel, certificatul nu este necesar atunci când, pentru înstrăinarea mijloacelor de transport, părțile utilizează formularul de contract de înstrăinare-dobândire, aprobat prin ordin al ministrului, în condițiile legislației în vigoare<sup>[1]</sup>.

**45. La articolul 160, alineatul (1) se modifică și va avea următorul cuprins:**

(1) Orice persoană fizică sau juridică, alta decât cea prevăzută la art. 69 alin. (4), poate solicita organelor fiscale certificatul de atestare fiscală sau documente care să ateste situația fiscală a unui contribuabil numai cu consimțământul expres și neechivoc al contribuabilului în cauză.

## COMENTARIU

Pentru corelare cu modificarea de la art. 11 privind condițiile consimțământului contribuabilului/plătitorului în cazul în care alte persoane solicită informații de la organul fiscal despre respectivul contribuabil/plătitor, au fost precizate aceleași condiții și în cazul în care altă persoană decât contribuabilul/plătitorul titular solicită un certificat de atestare pe numele acestuia din urmă. Astfel, această persoană trebuie să prezinte organului fiscal dovada că este în posesia unui consimțământ expres și neechivoc al contribuabilului/plătitorului în cauză.

---

[1] A se vedea Ordinul nr. 1069/1578/114/2016 pentru aplicarea pct. 101 din titlul IX „Impozite și taxe locale” din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 1/2016.

**46. La articolul 167, după alineatul (9) se introduce un nou alineat, alineatul (9'), cu următorul cuprins:**

(9') Dispozițiile alin. (9) privind ordinea de stingere prin compensare se aplică în mod corespunzător și în cazul grupului fiscal constituit în domeniul impozitului pe profit, dacă drept urmare a depunerii declarației anuale consolidate privind impozitul pe profit rezultă o sumă de restituit.

#### COMENTARIU

În considerarea reglementării regimului de impozitare a profitului în cazul consolidării de grup în scopul calculării impozitului pe profit, s-a prevăzut aplicabilitatea și în acest caz a regimului compensării valabil pentru grupul fiscal constituit în scopuri de taxă pe valoarea adăugată conform alin. (9) al art. 167.

**47. La articolul 168, alineatul (12) se modifică și va avea următorul cuprins:**

(12) În cazul în care din eroare instituțiile de credit virează organului fiscal sume reprezentând credite nerambursabile sau finanțări primite de la instituții sau organizații naționale ori internaționale pentru derularea unor programe ori proiecte, precum și sumele prevăzute la art. 729 alin. (7) din Legea nr. 134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicat, cu modificările și completările ulterioare, prin excepție de la prevederile alin. (8), sumele respective se restituie la cererea instituției de credit sau a contribuabilului/plătitorului, chiar dacă acesta înregistrează obligații restante.

#### COMENTARIU

Regimul restituirii sumelor încasate de organul fiscal fără a fi datorate include și sumele prevăzute la alin. (12) al art. 168, respectiv sumele încasate ca urmare popririlor înființate la instituțiile de credit reprezentând credite nerambursabile sau finanțări primite pentru derularea unor proiecte, sume care, potrivit art. 236 alin. (2), sunt neurmăribile.

În considerarea faptului că, potrivit dreptului comun, care completează Codul de procedură fiscală, potrivit art. 3 alin. (2) din acest act normativ, există și alte sume neurmăribile, cum ar fi cele de la art. 729 C. proc. civ., prin Legea nr. 295/2020, alin. (12) al art. 168 a fost completat și cu situația sumelor prevăzute la art. 729 alin. (7) C. proc. civ.

Deși inițial scopul alin. (12) al art. 168 a fost acela de a preciza, mai degrabă, cine are dreptul de a solicita restituirea, respectiv fie instituția de credit, fie contribuabilul/plătitorul, completarea alin. (12) cu situația sumelor prevăzute la art. 729 alin. (7) C. proc. civ. este de natură a deturna scopul textului alin. (12) către definirea sferei sumelor care se restituie. În acest context, sfera rămâne incompletă, dacă avem în vedere că la art. 729 sunt prevăzute și alte sume neurmăribile, cum ar fi partea neurmăribilă din veniturile prevăzute la alin. (1)-(3) sau cele care, potrivit alin. (4), sunt urmărite doar pentru datoriile expres prevăzute de acest alineat, între care nu figurează și obligațiile fiscale.

În fapt, orice venit neurmăribil, încasat de organul fiscal urmare aplicării măsurilor de executare silită, este supus restituirii, suma nefiind datorată.



Ca urmare, *de lege ferenda*, se impune ca legiuitorului să revizuiască actualele prevederi ale alin. (12) rezultate în urma modificării prin Legea nr. 295/2020, pentru a elimina confuziile create de un text devenit lacunar ca urmare a modificării.

Nu în ultimul rând, trebuie menționat și faptul că restituirea se efectuează indiferent de existența unor obligații fiscale restante în evidența fiscală a contribuabilului/plătitorului.

**48. După articolul 170 se introduce un nou articol, articolul 170<sup>1</sup>, cu următorul cuprins:**

**Art. 170<sup>1</sup>. Prevederi speciale privind restituirea impozitului pe dividende.** (1) În cazul în care din regularizarea anuală a dividendelor plătite ca urmare a distribuirii parțiale în cursul anului, potrivit art. 67 din Legea societăților nr. 31/1990, republicată, cu modificările și completările ulterioare, rezultă sume de restituit de la buget, plătitorul de dividende depune la organul fiscal competent o declarație de regularizare/cerere de restituire după restituirea de către asociați sau acționari a dividendelor și până la împlinirea termenului de prescripție a dreptului de a cere restituirea. Pentru diferențele de restituit sunt aplicabile prevederile art. 167 sau 168, după caz.

(2) Procedura de aplicare a prezentului articol se aprobă prin ordin al ministrului finanțelor publice la propunerea președintelui A.N.A.F.

## COMENTARIU

Acest articol nou introdus prin Legea nr. 295/2020 stabilește reguli speciale privind restituirea impozitului pe dividende în cazul în care, urmare regularizării dividendelor plătite din distribuiri efectuate în cursul anului, rezultă sume de restituit de la buget. Conform acestor reguli:

– după restituirea, de către asociați/acționari a dividendelor încasate în plus, plătitorul de dividende poate depune la organul fiscal o declarație de regularizare/cerere de restituire;

– cererea poate fi depusă până la împlinirea prescripției dreptului de a cere restituirea;

– aplicarea corespunzătoare a prevederilor art. 167 și art. 168.

**49. La articolul 173, alineatul (3) se modifică și va avea următorul cuprins:**

(3) Nu se datorează obligații fiscale accesorii pentru suma plătită în contul obligației fiscale principale dacă, anterior stabilirii obligațiilor fiscale, debitorul a efectuat o plată, iar suma plătită nu a stins alte obligații, stabilite prin:

a) declarații de impunere depuse ulterior efectuării plății;

b) declarații de impunere rectificative sau decizii de impunere, inclusiv cele emise ca urmare a refacerii inspecției fiscale în condițiile art. 129. În aceste cazuri, se datorează obligații fiscale accesorii de la data scadenței obligației fiscale principale până la data plății, inclusiv.

**50. La articolul 173, după alineatul (3) se introduce un nou alineat, alineatul (3<sup>1</sup>), cu următorul cuprins:**

(3<sup>1</sup>) Prevederile alin. (3) se aplică în mod corespunzător și în cazul stingerii obligațiilor fiscale prin celelalte modalități prevăzute la art. 22 decât cea prin plată.

## COMENTARIU

Modificările aduse prin Legea nr. 295/2020 articolului 173 au ca scop îmbunătățirea clarității textului, motiv pentru care nu se impun alte comentarii.

**51. La articolul 181, alineatul (1) se modifică și va avea următorul cuprins:**

(1) Pentru obligațiile fiscale principale nedeclarate sau declarate incorect de contribuabil/plătitor și stabilite de organul fiscal prin decizii de impunere, contribuabilul/plătitorul datorează o penalitate de nedeclarare de 0,08% pe fiecare zi, începând cu ziua imediat următoare scadenței și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv, din obligațiile fiscale principale nedeclarate sau declarate incorect de contribuabil/plătitor și stabilite de organul fiscal prin decizii de impunere.

**52. La articolul 181, partea introductivă a alineatului (2) se modifică și va avea următorul cuprins:**

(2) Penalitatea de nedeclarare stabilită potrivit alin. (1) se reduce cu 75%, dacă obligațiile fiscale principale stabilite prin decizie:

**53. La articolul 181, după alineatul (2) se introduce un nou alineat, alineatul (2<sup>1</sup>), cu următorul cuprins:**

(2<sup>1</sup>) Ori de câte ori organul fiscal constată incidența prevederilor art. 181 alin. (2), acesta comunică decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare prin evidențierea reducerii de 75% aplicate.

**54. La articolul 181, alineatele (7) și (8) se modifică și vor avea următorul cuprins:**

(7)<sup>[1]</sup> Penalitatea de nedeclarare nu se aplică dacă obligațiile fiscale principale nedeclarate sau declarate incorect de contribuabil/plătitor și stabilite de organul fiscal prin decizii de impunere rezultă din aplicarea unor prevederi ale legislației fiscale de către contribuabil/plătitor, potrivit interpretării organului fiscal cuprinse în norme, instrucțiuni, circulare sau opinii comunicate contribuabilului/plătitorului de către organul fiscal central.

(8) În cazul inspecției fiscale despre aplicarea penalității de nedeclarare potrivit alin. (1) sau, după caz, despre neaplicarea acesteia potrivit alin. (6) sau (7), se consemnează și se motivează în raportul de inspecție fiscală. Prevederile art. 130 alin. (5) și ale art. 131 alin. (2) sunt aplicabile în mod corespunzător. Lipsa mențiunii din cuprinsul raportului de inspecție

<sup>[1]</sup> N.r. Potrivit art. II pct. 4 din Legea nr. 295/2020, „Prevederile art. 181 alin. (8) din Legea nr. 207/2015, cu modificările și completările ulterioare, astfel cum au fost modificate prin art. I, se aplică pentru rapoartele de inspecție fiscală emise după data intrării în vigoare a prezentei legi”.



fiscală privind aplicarea penalității de nedeclarare conduce la decăderea organului fiscal din dreptul de a mai aplica penalitatea prin alte acte administrative subsecvente sau accesorii.

**55. La articolul 181, după alineatul (12) se introduce un nou alineat, alineatul (13), cu următorul cuprins:**

(13)<sup>[1]</sup> Prevederile prezentului articol se aplică în mod corespunzător și pentru obligațiile fiscale principale stabilite prin decizie de regularizare emisă ca urmare a procedurii de control vamal ulterior.

## COMENTARIU

Regimul juridic al *penalității de nedeclarare* a fost modificat prin Legea nr. 295/2020, astfel:

– sfera situațiilor în care se datorează penalitatea de nedeclarare a fost extinsă la toate procedurile în care organul fiscal constată obligații fiscale nedeclarate și pe care le stabilește prin decizii de impunere, nu numai procedura inspecției fiscale. Sunt vizate deciziile emise în procedura impunerii din oficiu și procedura verificării documentare. Apreciem că, așa cum am arătat în comentariile de la art. 181, aplicarea penalității de nedeclarare este incompatibilă cu impunerea în cadrul procedurii verificării situației fiscale personale, cu excepția cazului în care organul fiscal stabilește sursa veniturilor nedeclarate, iar aceasta este încadrată în una dintre categoriile de venituri pentru care, potrivit Codului fiscal, persoana fizică verificată avea obligația să le declare<sup>[2]</sup>. În acest context, apreciem că dezideratul legiuitorului de a avea un text clar nu este atins, sens în care, *de lege ferenda*, se impune o intervenție legislativă în sensul de a se preciza expres procedurile în care impunerile suplimentare efectuate de organul fiscal sunt afectate de penalitatea de nedeclarare;

– de asemenea, o situație specială inclusă în sfera penalității de nedeclarare este cea a obligațiilor fiscale stabilite prin decizie de regularizare emisă ca urmare a procedurii de control vamal ulterior. Apreciem că, în considerarea extinderii sferei de aplicare a penalității de nedeclarare în sensul alin. (1), astfel cum acesta a fost modificat prin Legea nr. 295/2020, aceste prevederi ce fac obiectul noului alin. (13) par a fi superflue. În fapt, decizia de regularizare, în considerarea obiectului ei, este o decizie de impunere în sensul art. 93 C. proc. fisc. Cu toate acestea trebuie să precizăm că, prin normele tranzitorii ce fac obiectul Legii nr. 295/2020, s-a statuat că această regulă se aplică pentru drepturile vamale născute după data intrării în vigoare a legii;

– a fost eliminată formalitatea cererii în scopul aplicării penalității de nedeclarare. Pe cale de consecință, ori de câte ori sunt îndeplinite condițiile pentru aplicarea reducerii, organul fiscal este obligat să constate acest lucru și să aplice penalitatea de nedeclarare redusă conform alin. (2) al art. 181 C. proc. fisc.;

– reglementarea sancțiunii decăderii organului fiscal din dreptul de a mai aplica penalitatea de nedeclarare în cazul în care, în procedura inspecției fiscale, sunt identificate obligații fiscale nedeclarate iar în raportul de inspecție lipsesc mențiunile referitoare la aplicarea acestei penalități. De precizat că, prin normele tranzitorii ce fac

[1] *N.r.* Potrivit art. II pct. 5 din Legea nr. 295/2020, „Prevederile art. 181 alin. (13) din Legea nr. 207/2015, cu modificările și completările ulterioare, astfel cum au fost introduse prin art. I, se aplică pentru drepturile vamale născute după data intrării în vigoare a prezentei legi”.

[2] A se vedea comentariile de la art. 181, pct. 7.

obiectul Legii nr. 295/2020 s-a statuat că această regulă se aplică pentru rapoartele de inspecție emise după data intrării în vigoare a legii.

**56. La articolul 182, după alineatul (4) se introduce un nou alineat, alineatul (5), cu următorul cuprins:**

(5) Dreptul contribuabilului/plătitorului de a solicita dobânda prevăzută de prezentul articol se prescrie în termen de 5 ani. Termenul începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care:

- a) au fost stinse prin oricare dintre modalitățile prevăzute de lege sumele de restituit sau de rambursat de la buget contribuabilului/plătitorului;
- b) anularea actului administrativ fiscal a devenit definitivă, în cazul prevăzut la alin. (2);
- c) restituirea a fost admisă definitiv, în cazul prevăzut la alin. (3).

### COMENTARIU

Având în vedere, pe de o parte, că acordarea dreptului la dobândă prevăzut la art. 182 C. proc. fisc. este guvernat de principiul disponibilității și, pe cale de consecință, formalității cererii, iar, pe de altă parte, pe fondul inexistenței unei reguli (fiscale) cu privire la intervalul de timp în care acest drept poate fi exercitat, legiuitorul a prevăzut, prin Legea nr. 195/2020, un termen de prescripție special de 5 ani, precum și momentul de la care prescripția începe să curgă, stabilit în funcție de posibilitățile efective în care dreptul poate fi exercitat.

**57. La articolul 184, alineatul (7) se modifică și va avea următorul cuprins:**

(7) Eșalonarea la plată nu se acordă nici pentru obligațiile fiscale în sumă totală mai mică de 500 lei în cazul persoanelor fizice, 2.000 lei în cazul asocierilor fără personalitate juridică și 5.000 lei în cazul persoanelor juridice.

### COMENTARIU

Deși, în procedura eșalonării aplicată de organul fiscal central, asocierile fără personalitate juridică, atunci când sunt subiecte de drept fiscal, sunt asimilate persoanelor juridice<sup>[1]</sup>, prin Legea nr. 295/2020 legiuitorul a reglementat o normă specială în privința pragului de eligibilitate în scopul eșalonării, acesta fiind de 2.000 de lei. Astfel, în cazul acestei categorii de debitori, nu se eșalonează obligațiile fiscale în sumă totală mai mică de 2.000 de lei, față de 5.000 de lei anterior modificării.

**58. La articolul 193, alineatul (2) se modifică și va avea următorul cuprins:**

(2) Pentru obligațiile fiscale eșalonate la plată, precum și cele care fac obiectul amânării la plată potrivit art. 208, de până la 5.000 lei în cazul persoanelor fizice, 10.000 lei în cazul asocierilor fără personalitate juridică și, respectiv, 20.000 lei în cazul persoanelor juridice, nu este necesară constituirea de garanții.

[1] A se vedea comentariile de la art. 184 pct. 3.1.

**59. La articolul 193, după alineatul (9) se introduce un nou alineat, alineatul (9<sup>1</sup>), cu următorul cuprins:**

(9<sup>1</sup>) Prevederile alin. (9) se aplică în mod corespunzător și în cazul în care pentru creanțele solicitate la eșalonare a fost instituit, anterior emiterii titlului de creanță în care aceste creanțe au fost individualizate, un sechestrul asigurătoriu, transformat în sechestrul executoriu în condițiile art. 213 alin. (3), precum și în cazul în care există sume indisponibilizate în conturile bancare ale debitorului ca urmare a popririi asigurătorii sau executorii care acoperă valoarea prevăzută la alin. (14). Sumele indisponibilizate vor fi virate la trezorerie în vederea constituirii garanției potrivit dispozițiilor alin. (6) lit. a).

**60. La articolul 193, alineatele (11) și (18) se modifică și vor avea următorul cuprins:**

(11) Bunurile oferite drept garanție potrivit alin. (6) lit. c) și d) se evaluează de un evaluator autorizat, care întocmește un raport de evaluare conform standardelor de evaluare în vigoare.

(...)

(18) Pe parcursul derulării eșalonării la plată, garanția se poate înlocui sau redimensiona în funcție de valoarea ratelor rămase de achitat, la cererea temeinic justificată a debitorului. În urma analizării celor solicitate de debitor, organul fiscal poate aproba sau respinge solicitarea privind înlocuirea sau redimensionarea garanției.

**61. La articolul 193, după alineatul (18) se introduc trei noi alineate, alineatele (18<sup>1</sup>)-(18<sup>3</sup>), cu următorul cuprins:**

(18<sup>1</sup>) În cazul aprobării, pentru debitorii care beneficiază de eșalonarea la plată cu constituire de garanții potrivit alin. (13) sau art. 206 alin. (2) lit. c), după caz, procentajul suplimentar al garanției care se ia în calcul la stabilirea valorii garanției este cel în vigoare la data înlocuirii sau redimensionării garanției, corespunzător perioadei de timp rămase din eșalonarea la plată acordată.

(18<sup>2</sup>) În cazul aprobării, pentru debitorii care beneficiază de eșalonarea la plată cu bunuri insuficiente, pentru stabilirea valorii garanției se ia în calcul cuantumul obligațiilor rămase de plată din eșalonare.

(18<sup>3</sup>) Organul fiscal, la cererea debitorului, eliberează diferența de garanție care depășește valoarea luată în calcul cu ocazia redimensionării, iar în cazul înlocuirii eliberează garanția constituită asupra bunului înlocuit.

**62. La articolul 193, după alineatul (24) se introduce un nou alineat, alineatul (25), cu următorul cuprins:**

(25) În cazul în care contribuabilii care beneficiază de eșalonare la plată dețin în proprietate bunuri deja sechestrate de către organul fiscal, altele decât cele care fac obiectul garanțiilor constituite potrivit prezentului articol, sechestrul instituit pe aceste bunuri se ridică, cu excepția cazului în care sunt aplicabile dispozițiile art. 213 alin. (8) sau (8<sup>1</sup>).

## COMENTARIU

În același registru se situează și regula referitoare la pragul cuantumului obligațiilor fiscale pentru care nu trebuie îndeplinită obligația de garantare. Astfel, în cazul asocierilor fără personalitate juridică, acestea nu trebuie să constituie garanții dacă obligațiile fiscale ce fac obiectul eșalonării la plată sunt de până la 10.000 de lei, față de 20.000 de lei anterior modificării.

O altă modificare a regimului garanțiilor pe care debitorii sunt obligați să le constituie în scopul eșalonării vizează sfera excepțiilor<sup>[1]</sup>. Astfel, a fost introdus, ca excepție de la obligația constituirii garanțiilor, cazul debitorilor împotriva cărora, anterior eșalonării, au fost dispuse măsuri asigurătorii, fie sub forma sechestrelor asigurătorii, fie sub forma popririi asigurătorii, iar acestea au devenit executorii în condițiile art. 213 alin. (3) C. proc. fisc. În cazul în care, urmare popririi asigurătorii sau, după caz, popririi executorii, sunt indisponibilizate în conturile bancare sume, acestea se virează la trezorerie și devin garanție în sensul alin. (6) lit. a).

Deși pare a fi o omisiune a legiuitorului faptul că nu s-a modificat și alin. (10) corespunzător excepției nou instituite, în special în ceea ce privește sumele indisponibilizate în conturile bancare, apreciem că aceste prevederi sunt aplicabile în mod corespunzător. Astfel, atunci când sumele indisponibilizate și virate la trezorerie, devenite astfel garanție potrivit alin. (6) lit. a), nu acoperă valoarea impusă de lege pentru garantare, debitorul poate constitui garanții pentru diferența de valoare neacoperită.

În sfârșit, reținem și modificări, în sensul completării, în regimul redimensionării/înlocuirii garanției, între care menționăm:

– solicitarea de redimensionare/înlocuire trebuie să fie „temeinic justificată”. Considerăm că este temeinic justificată o situație în care, urmare derulării eșalonării, garanția este semnificativ disproporționată față de valoarea ratelor rămase de achitat. În acest caz, debitorul este îndreptățit la redimensionarea/înlocuirea garanției, cu toate efectele pe care le produce exercitarea acestui drept;

– organul fiscal are dreptul de a aprecia asupra oportunității solicitării și de a decide aprobarea sau respingerea acesteia;

– luarea în considerare, în cazul aprobării solicitării, și a situației obligațiilor rămase din eșalonare.

**63. La articolul 194 alineatul (1), litera c) se modifică și va avea următorul cuprins:**

c) să se achite diferențele de obligații fiscale rezultate din declarații rectificative sau din declarații depuse aferente obligațiilor fiscale pentru care nu există obligația de declarare în vectorul fiscal, în termen de cel mult 30 de zile de la data depunerii declarației, cu excepția situației în care debitorul a solicitat eșalonarea la plată potrivit art. 195;

## COMENTARIU

Prin Legea nr. 295/2020 au fost completate obligațiile condiție în legătură cu obligațiile curente, înțelegând prin aceasta obligațiile individualizate în titluri întocmite după acordarea eșalonării<sup>[2]</sup>, cu situația obligațiilor individualizate în declarații având ca obiect obligații pentru care nu există obligația declarării în vectorul fiscal (de exemplu, decla-

[1] A se vedea comentariile de la art. 193 pct. 2.2.

[2] A se vedea comentariile de la art. 194 pct. 2, prima liniuță.

rarea unui impozit pe dividende). Apreciem că legiuitorul a avut în vedere situația în care declarația în cauză privește o perioadă fiscală anterioară eșalonării, în caz contrar, situația se încadrează la alin. (1) lit. a).

**64. La articolul 195, alineatele (2), (5) și (11) se modifică și vor avea următorul cuprins:**

(2) Contribuabilul poate depune cel mult două cereri de modificare a deciziei de eșalonare la plată într-un an calendaristic sau, după caz, fracție de an calendaristic. Pentru obligațiile fiscale prevăzute la alin. (11), alin. (11<sup>1</sup>) și la art. 194 alin. (1) lit. h) și i) debitorul poate depune cererea de modificare a deciziei de eșalonare la plată ori de câte ori este necesar. Printr-o cerere se poate solicita modificarea deciziei de eșalonare la plată prin includerea tuturor obligațiilor fiscale ce reprezintă condiție de menținere a valabilității eșalonării la plată la data depunerii cererii.

(...)

(5) Prin excepție de la dispozițiile alin. (4), pentru obligațiile fiscale prevăzute la alin. (1), precum și pentru sumele rămase de plată din eșalonarea la plată în derulare, la cererea debitorului, se poate aproba și o altă perioadă de eșalonare, calculată de la data emiterii deciziei de modificare a deciziei de eșalonare la plată și care nu poate depăși perioada prevăzută la art. 184 sau art. 206, după caz. Dispozițiile art. 184 alin. (8) sunt aplicabile în mod corespunzător.

(...)

(11) În situația în care pe perioada de valabilitate a înlesnirii debitorul obține o suspendare a executării actului administrativ fiscal în care sunt individualizate creanțe fiscale ce fac obiectul eșalonării la plată, decizia de eșalonare la plată se modifică, la cererea debitorului. Dacă eșalonarea cuprinde doar creanțele fiscale individualizate în actul administrativ suspendat, decizia de eșalonare la plată se suspendă.

**65. La articolul 195, după alineatul (11<sup>1</sup>) se introduc două noi alineate, alineatele (11<sup>2</sup>) și (11<sup>3</sup>), cu următorul cuprins:**

(11<sup>2</sup>) Prevederile alin. (11) și (11<sup>1</sup>) se aplică și în situația în care debitorul obține suspendarea executării silite conform art. 719 din Codul de procedură civilă, atunci când motivele contestației la executare privesc stingerea sau inexistența creanței fiscale care face obiectul executării silite contestate.

(11<sup>3</sup>) Dacă hotărârea judecătorească definitivă de admitere în tot sau în parte a contestației la executare formulată în condițiile alin. (11<sup>2</sup>) este pronunțată după emiterea deciziei de finalizare a eșalonării la plată emisă în condițiile art. 194 alin. (3) sau dacă debitorul nu a solicitat modificarea deciziei de eșalonare conform alin. (11<sup>2</sup>), aceasta din urmă, precum și decizia de finalizare a eșalonării la plată se anulează din oficiu sau la cererea debitorului, iar sumele achitate în baza deciziei de eșalonare se restituie debitorului la cerere, în condițiile art. 168.

## COMENTARIU

Legiuitorul a adus, prin Legea nr. 295/2020, câteva clarificări procedurii de modificare a deciziei de eșalonare, astfel:

– a fost precizat momentul de la care se calculează perioada de eșalonare, ca urmare a modificării deciziei de eșalonare, ca fiind data emiterii deciziei de modificare. Cu alte cuvinte, debitorul poate beneficia de perioada de eșalonare prevăzută la art. 184

alin. (1) sau 206 C. proc. fisc., după caz, calculată începând cu data emiterii deciziei de modificare a deciziei de eşalonare, indiferent de perioada de eşalonare scursă anterior modificării;

– s-a prevăzut expres că intervenția, după aprobarea eşalonării, a suspendării (executării) actului administrativ fiscal, atrage și suspendarea (executării) deciziei de eşalonare dacă obiectul ambelor decizii îl formează aceleași obligații. În fapt, cea de-a doua decizie este subsecventă celei dintâi, astfel că efectul suspendării acesteia din urmă se răsfrânge în mod corespunzător și asupra celeilalte;

– s-a precizat expres efectul suspendării executării silită dispuse în temeiul art. 719 C. proc. civ., atunci când suspendarea are ca temei de fapt stingerea sau inexistența creanței fiscale ce face obiectul eşalonării. Astfel, după caz, suspendarea atrage modificarea sau suspendarea deciziei de eşalonare. Pentru această situație s-a prevăzut expres și restituirea sumelor achitate ca urmare a eşalonării, dacă, după finalizarea acesteia, s-a pronunțat o hotărâre de admitere a contestației la executare, precizarea fiind și în acest caz superfluă. În fapt, nu are relevanță că sumele pentru care instanța a admis contestația - întrucât erau stinse sau inexistente, deci nedatorate - au fost încasate prin eşalonare. Ele au fost încasate fără a fi datorate în sensul art. 168 alin. (1) C. proc. fisc. și, pe cale de consecință, supuse restituirii.

#### **66. La articolul 199, alineatul (1) se modifică și va avea următorul cuprins:**

(1) Eşalonarea la plată își pierde valabilitatea la data la care nu sunt respectate dispozițiile art. 194 alin. (1) și art. 195 alin. (10). Organul fiscal competent emite o decizie de constatare a pierderii valabilității eşalonării la plată, care se comunică debitorului.

#### COMENTARIU

Prin Legea nr. 295/2020 a fost reglementat un alt caz în care organul fiscal trebuie să emită o decizie de pierdere a valabilității eşalonării, cu toate consecințele ce decurg din aceasta<sup>[1]</sup>: cazul în care se respinge cererea debitorului de modificare a eşalonării, iar sumele ce au făcut obiectul cererii de modificare nu sunt achitate în 30 de zile de la data comunicării deciziei de respingere.

#### **67. La articolul 203, alineatul (1) se modifică și va avea următorul cuprins:**

(1) Pentru sumele care fac obiectul eşalonării la plată a obligațiilor fiscale, precum și pentru obligațiile prevăzute la art. 194 alin. (1) lit. a)-c), e)-j) și n) nu începe sau se suspendă, după caz, procedura de executare silită, de la data comunicării deciziei de eşalonare la plată. În cazul obligațiilor prevăzute la art. 194 alin. (1) lit. f), executarea silită se suspendă după comunicarea somației.

#### COMENTARIU

Introducerea în sfera obligațiilor în privința cărora operează suspendarea executării silită a obligațiilor condiție prevăzute la lit. n) a art. 194 C. proc. fisc. reprezintă repararea unei omisiuni care nu a fost efectuată la momentul introducerii acestei litere în sfera obligațiilor condiție în scopul menținerii eşalonării la plată, respectiv prin O.U.G. nr. 50/2015.

[1] A se vedea comentariile de la art. 199, pct. 3.

**68. La articolul 206 alineatul (2), litera c) se modifică și va avea următorul cuprins:**

c) debitorul depune, în cel mult 30 de zile de la data comunicării certificatului de atestare fiscală, o garanție în valoare de minimum 20% din sumele ce pot face obiectul eșalonării la plată, precum și a penalităților de întârziere și dobânzilor ce pot face obiectul amânării la plată potrivit art. 208, înscrise în certificatul de atestare fiscală emis în condițiile prezentului capitol.

## COMENTARIU

Atunci când legiuitorul a reglementat facilitatea de amânare la plată, conform art. 208 C. proc. fisc., a unui procent de 50% din dobânzile menționate în certificatul de atestare fiscală emis în scopul eșalonării<sup>[1]</sup>, a omis să coreleze această regulă cu cea prin care este definită baza de calcul pentru aplicarea procentului de 20% în scopul calculării cuantumului garanției în cazul procedurii de eșalonare simplificată prevăzută la art. 206 C. proc. fisc. Această omisiune a fost eliminată prin Legea nr. 295/2020, prin completarea corespunzătoare a alin. (2). Astfel, în baza de calcul în discuție a fost inclus și procentul de 50% din dobânzile ce fac obiectul amânării la plată.

**69. La articolul 211, litera b) se modifică și va avea următorul cuprins:**

b)<sup>[2]</sup> scrisoare de garanție emisă de o instituție de credit sau poliță de asigurare de garanție emisă de o societate de asigurare. În cazul în care scrisoarea de garanție/polița de asigurare de garanție este emisă de o instituție financiară din afara Uniunii Europene aceasta trebuie confirmată conform normelor bancare de o instituție de credit sau societate de asigurare din România. În cazul în care scrisoarea de garanție/polița de asigurare de garanție este emisă de o instituție financiară din Uniunea Europeană, aceasta este acceptată de organul fiscal dacă sunt respectate prevederile referitoare la notificare cuprinse în Directiva 2013/36/UE a Parlamentului European și a Consiliului din 26 iunie 2013 cu privire la accesul la activitatea instituțiilor de credit și supravegherea prudențială a instituțiilor de credit și a firmelor de investiții, de modificare a Directivei 2002/87/CE și de abrogare a Directivelor 2006/48/CE și 2006/49/CE, transpusă prin Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 99/2006 privind instituțiile de credit și adecvarea capitalului, aprobată cu modificări și completări prin Legea nr. 227/2007, cu modificările și completările ulterioare, sau, după caz, Directiva 2009/138/CE a Parlamentului European și a Consiliului din 25 noiembrie 2009 privind accesul la activitate și desfășurarea activității de asigurare și de reasigurare (Solvabilitate II), transpusă prin Legea nr. 237/2015 privind autorizarea și supravegherea activității de asigurare și reasigurare, cu modificările și completările ulterioare;

[1] A se vedea art. I pct. 69 din O.G. nr. 30/2017.

[2] *N.r.* Potrivit art. II pct. 8 din Legea nr. 295/2020, „Scrisorile de garanție emise de instituțiile financiare nebankare și depuse la organele fiscale până la data intrării în vigoare a prezentei legi, potrivit art. 211 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, rămân valabile pe perioada derulării procedurii de administrare, până la expirarea valabilității acestora. Dacă procedura de administrare aflată în derulare nu s-a încheiat, debitorul are posibilitatea reînnoirii scrisorii de garanție sau obținerea unei alte scrisori de la o instituție de credit ori poliță de asigurare de garanție de la o societate de asigurare”.

## COMENTARIU

Începând cu data intrării în vigoare a Legii nr. 295/2020, scrisorile de garanție emise de instituțiile financiare nebancaire înscrise în registrele Băncii Naționale a României nu mai sunt acceptate de organele fiscale în scopul garantării obligațiilor fiscale, indiferent de situațiile în care legea impune acest lucru, așa cum acestea sunt prevăzute la art. 210 C. proc. fisc.

**70. La articolul 212, alineatul (2) se modifică și va avea următorul cuprins:**

(2) În cazul garanțiilor prevăzute la art. 211 lit. a) și b), organul fiscal dispune instituției de credit sau societății de asigurare emitente a scrisorii de garanție sau poliței de asigurare de garanție, după caz, sau instituției de credit ori societății de asigurare din România care a confirmat scrisoarea de garanție/polița de asigurare de garanție ori unității de Trezorerie a Statului, după caz, virarea, în termen de cel mult 15 zile de la data solicitării, a sumei de bani în conturile de venituri bugetare corespunzătoare.

## COMENTARIU

Prin Legea nr. 295/2020 a fost reglementat un termen de 15 zile de la data solicitării organului fiscal în care instituțiile emitente sau care confirmă garanțiile sub formă de scrisori de garanție/polițe de asigurare de garanție sau, după caz, unitățile Trezoreriei Statului, sunt obligate să vireze sumele de bani din valorificarea garanțiilor.

**71. La articolul 213, alineatul (13) se modifică și va avea următorul cuprins:**

(13) Prin derogare de la prevederile art. 7 din Legea contenciosului administrativ nr. 554/2004, cu modificările și completările ulterioare, și ale art. 268 ale prezentului cod, împotriva deciziei prin care se dispune instituirea măsurilor asigurătorii, prevăzute la alin. (4), cel interesat poate formula acțiune în anulare, în termen de 30 de zile de la comunicare, la instanța de contencios administrativ competentă, conform cuantumului creanțelor fiscale în privința cărora aceste măsuri asigurătorii au fost instituite, fără a fi necesară parcurgerea procedurii prealabile. Cererea se judecă de urgență și cu precădere. Procedura prevăzută de art. 200 din Codul de procedură civilă nu este aplicabilă, iar întâmpinarea nu este obligatorie. Hotărârea prin care se pronunță anularea deciziei este executorie de drept. Ea poate fi atacată cu recurs în termen de 15 zile de la comunicare. Recursul nu este suspensiv de executare.

## COMENTARIU

Alineatul (13) al art. 213 reglementează o regulă specială de exercitare a căii de atac împotriva deciziilor de instituire a măsurilor asigurătorii, derogatorie de la regula generală instituită la art. 268 C. proc. fisc., dar și de la art. 7 din Legea contenciosului administrativ nr. 554/2004, în sensul că aceste decizii se contestă, în termen de 30 de zile, la instanța de contencios administrativ competentă, fără parcurgerea procedurii prealabile<sup>[1]</sup>. Regula a fost completată prin Legea nr. 295/2020 cu precizări menite a

[1] A se vedea comentariile de la art. 213, pct. 17.



clarifica unele necunoscute ale acestei proceduri speciale raportat, mai ales, la dispozițiile din Legea contenciosului administrativ nr. 554/2004, astfel:

- *stabilirea instanței competente* utilizând drept criteriu cuantumul creanțelor fiscale vizate de măsura asigurătorie;
- calea de atac a fost redefinită, fiind adaptată noțiunii corespunzătoare din Legea nr. 554/2004, respectiv *acțiune în anulare*;
- precizarea procedurii în scopul judecării acțiunii ca fiind „*de urgență și cu precădere*”. Urgența și precăderea sunt atribute ce caracterizează soluționarea unor anumite acțiuni precizate expres de lege (de exemplu, cererea de suspendare a executării actului administrativ). Ele au înțelesuri diferite: *urgența* înseamnă că procedura de soluționare a cauzelor ce au ca obiect anularea deciziilor de instituire a măsurilor asigurătorii emise în temeiul art. 213 trebuie să aibă o durată cât mai mică (de exemplu, prin acordarea de termene scurte), pe când *precăderea* înseamnă judecarea respectivelor cauze înaintea altora;
  - excepția aplicării art. 200 C. proc. civ., prin care sunt stabilite reguli privind verificarea condițiilor cererii de chemare în judecată, precum și cu privire la regularizarea neregularităților sesizate;
  - excepția obligativității întâmpinării;
  - caracterul executoriu al hotărârii prin care s-a pronunțat anularea deciziei de instituire a măsurilor asigurătorii;
  - atacarea cu recurs a hotărârii, în termen de 15 zile de la comunicarea acesteia, cale de atac care nu suspendă executarea hotărârii.

### **72. La articolul 214, alineatul (1) se modifică și va avea următorul cuprins:**

(1) Măsurile asigurătorii instituite potrivit art. 213 se ridică, în tot sau în parte, prin decizie motivată, de către creditorul fiscal, când au încetat motivele pentru care au fost dispuse sau la constituirea garanției prevăzute la art. 211, după caz. Refuzul nejustificat de a soluționa cererea de ridicare formulată de către cel interesat sau nesoluționarea în termen pot fi atacate la instanța de contencios administrativ competentă potrivit art. 213 alin. (13), fără a fi necesară parcurgerea procedurii prealabile. Cererea se judecă de urgență și cu precădere. Procedura prevăzută de art. 200 din Codul de procedură civilă nu este aplicabilă, iar întâmpinarea nu este obligatorie. Hotărârea prin care se dispune ridicarea măsurilor asigurătorii este executorie de drept. Ea poate fi atacată cu recurs în termen de 15 zile de la comunicare. Recursul nu este suspensiv de executare.

## COMENTARIU

Prin Legea nr. 295/2020 s-a stabilit că regulile care guvernează procedura de exercitare a căii de atac în cazul deciziei de instituire a măsurilor asigurătorii conform alin. (13) al art. 213, sunt aplicabile și în cazul unui refuz nejustificat al organului fiscal de a ridica măsurile asigurătorii.

### **73. La articolul 217 alineatul (1), litera d) se modifică și va avea următorul cuprins:**

d) la data comunicării procesului-verbal de insolabilitate/procesului-verbal adițional de insolabilitate;

## COMENTARIU

În considerarea întocmirii unui act adițional de insolabilitate, conform art. 265 C. proc. fisc., astfel cum acesta a fost modificat prin Legea nr. 295/2020, s-a prevăzut, prin aceeași lege, că și acest act are ca efect întreruperea termenului de prescripție a dreptului organului fiscal de a efectua executarea silită.

**74. La articolul 219 se introduce un nou alineat, alineatul (2), cu următorul cuprins:**

(2) Sumele plătite de contribuabil/plătitor fără a fi datorate, pentru care termenul de prescripție prevăzut la alin. (1) s-a împlinit, se scad din evidența organului fiscal după expirarea acestui termen, cu excepția cazului în care a operat compensarea potrivit prevederilor art. 167.

## COMENTARIU

Legiuitorul a considerat că se impune a reglementa expres care sunt efectele împlinirii prescripției dreptului contribuabilului/plătitorului de a cere restituirea, stabilind, printr-o regulă introdusă prin Legea nr. 295/2020, faptul că acest efect constă în scăderea din evidența fiscală a sumelor în cauză. Legiuitorul a reglementat totodată și o excepție, respectiv atunci când în privința sumelor în cauză a operat compensarea, regulă pe care o apreciem ca fiind inutilă. În fapt, prin compensare sumele reprezentând dreptul de restituire al contribuabilului/plătitorului au fost stinse, cu consecința inexistenței unui drept la restituire.

**75. La articolul 226, alineatele (1) și (8) se modifică și vor avea următorul cuprins:**

(1) Executarea silită a creanțelor fiscale se efectuează în temeiul unui titlu executoriu emis potrivit prevederilor prezentului Cod de către organul de executare silită competent potrivit art. 30, 37 și 38.

(...)

(8) În cazul în care titlurile executorii emise de alte organe decât cele prevăzute la art. 30 alin. (1), art. 37 și 38 nu cuprind unul dintre următoarele elemente: numele și prenumele sau denumirea debitorului, codul numeric personal, codul unic de înregistrare, domiciliul sau sediul, cuantumul sumei datorate, temeiul legal, semnătura organului care l-a emis și dovada comunicării acestora, organul de executare silită restituie de îndată titlurile executorii organelor emitente.

## COMENTARIU

Prin Legea nr. 295/2020, legiuitorul a efectuat o convenită corecție prin care a stabilit aplicarea procedurii titlului executoriu formal<sup>[1]</sup> inclusiv de către organele fiscale locale.

[1] A se vedea comentariile de la art. 226, pct. 3-5.

**76. La articolul 235, după alineatul (5) se introduce un nou alineat, alineatul (5<sup>1</sup>), cu următorul cuprins:**

(5<sup>1</sup>) Pe perioada suspendării executării silite potrivit prezentului articol, contribuabilul poate solicita acordarea eşalonării la plată pentru aceste obligații fiscale suspendate la executarea silită. În acest caz, scrisoarea de garanție poate constitui garanție potrivit art. 193, în scopul acordării eşalonării la plată, cu condiția prelungirii perioadei de valabilitate în condițiile prevăzute la art. 193 alin. (17).

**77. La articolul 235, după alineatul (6) se introduc trei noi alineate, alineatele (7)-(9), cu următorul cuprins:**

(7) Prin excepție de la prevederile alin. (6), pentru acordarea eşalonării la plată a obligațiilor fiscale, în condițiile alin. (5<sup>1</sup>), organul fiscal emite o decizie prin care stabilește cuantumul accesoriilor.

(8) Măsurile asigurătorii devenite executorii ca urmare a emiterii actelor administrative fiscale prin care se stabilesc creanțe fiscale se ridică în condițiile în care contribuabilul/plătitorul constituie garanție potrivit prezentului articol.

(9) Prevederile prezentului articol se aplică în mod corespunzător și în cazul în care debitorul constituie garanții sub forma consemnării de mijloace bănești la o unitate a Trezoreriei Statului.

## COMENTARIU

Procedura de suspendare a executării silite în cazul depunerii unei scrisori de garanție/poliță de asigurare de garanție a fost completată cu noi reguli prin Legea nr. 295/2020, după cum urmează:

– s-a reglementat dreptul debitorului de a solicita eşalonarea la plată a obligațiilor fiscale individualizate în decizii de impunere pentru care a intervenit suspendarea executării silite în temeiul art. 235 C. proc. fisc. Apreciem că regula prezintă relevanță pentru situația în care contribuabilul/plătitorul are obligații fiscale neeşalonate la plată, altele decât cele din decizia de impunere în cauză. În caz contrar, nu există niciun impediment în exercitarea dreptului contribuabilului/plătitorului de a solicita o eşalonare în temeiul art. 184 C. proc. fisc., obligațiile individualizate în decizii de impunere pentru care a intervenit suspendarea executării silite în temeiul art. 235 C. proc. fisc. nefiind în sfera celor stabilite expres la alin. (6) pentru care nu se acordă eşalonare;

– s-a reglementat o excepție de la regula necalculării de obligații fiscale accesorii pentru sumele individualizate în decizii de impunere pentru care a intervenit suspendarea executării silite în temeiul art. 235 C. proc. fisc. Ca urmare, doar în scopul eşalonării, mai precis în scopul acordării facilității de amânare a accesoriilor conform art. 208 C. proc. fisc., organul fiscal emite decizia având ca obiect stabilirea accesoriilor;

– pentru cazul în care au fost instituite măsuri asigurătorii în legătură cu obligațiile fiscale individualizate în decizii de impunere pentru care a intervenit suspendarea executării silite în temeiul art. 235 C. proc. fisc., s-a prevăzut că acestea se ridică în considerarea faptului că procedura reglementată la art. 235 C. proc. fisc. impune depunerea, la organul fiscal, a unor garanții speciale constând în scrisoare de garanție bancară/poliță de asigurare de garanție. Apreciem regula ca fiind superfluă, raportat la prevederile art. 213 alin. (4) teza a 2-a și art. 214 alin. (1) C. proc. fisc.;

– s-a reglementat un *nou tip de garanție* în scopul suspendării executării silită în temeiul art. 235 C. proc. fisc.: consemnarea de mijloace bănești la o unitate a Trezoreriei Statului.

**78. Articolul 241 se modifică și va avea următorul cuprins:**

**Art. 241. Înlocuirea bunurilor sechestrate.** (1) La solicitarea debitorului, organul fiscal poate înlocui sechestrul asupra unui bun:

a) cu sechestrul asupra altui bun și numai dacă bunul oferit în vederea sechestrării este liber de orice sarcini, sub condiția acoperirii limitate de 150% din valoarea creanței rămase de recuperat pentru care s-a instituit sechestrul;

b) cu scrisoare de garanție/poliță de asigurare de garanție/consemnare de mijloace bănești la o unitate a Trezoreriei Statului, pe o perioadă de maximum 6 luni, la nivelul obligației fiscale rămase de recuperat la data depunerii garanției, pentru care s-a început executarea silită a bunului ce se solicită a fi înlocuit. Organul de executare execută garanția în ultima zi de valabilitate a acesteia.

(2) După înlocuirea bunurilor potrivit alin. (1), sechestrul aplicat asupra bunurilor ce s-au înlocuit se ridică.

COMENTARIU

Regimul înlocuirii bunurilor sechestrate prevedea, anterior intrării în vigoare a Legii nr. 295/2020, doar înlocuirea bunului ce făcea obiectul sechestrului cu un alt bun, liber de sarcini sau, altfel zis, înlocuirea unei garanții reale cu o altă garanție, de asemenea reală<sup>[1]</sup>.

Acest regim a fost modificat în sensul instituirii posibilității depunerii, în scopul înlocuirii garanției reale (sechestrului), de garanții lichide (financiare), reprezentate de scrisoare de garanție bancară, poliță de asigurare de garanție sau consemnarea de mijloace bănești la o unitate a Trezoreriei Statului.

**79. La articolul 249 alineatul (1), litera b) se modifică și va avea următorul cuprins:**

b) înaintea începerii procedurii de valorificare prin licitație, dacă se recuperează integral creanța fiscală sau dacă pentru bunurile sechestrate se oferă cel puțin prețul de evaluare, după caz;

COMENTARIU

În ceea ce privește una dintre situațiile în care se aplică modalitatea de valorificare a bunurilor sechestrate prin vânzarea directă, respectiv cea reglementată la lit. b) a alin. (1) de la art. 249, prin Legea nr. 295/2020 a fost adăugată o nouă condiție, alternativă la cea deja existentă la data intrării în vigoare a acestei legi. Astfel, vânzarea directă poate fi folosită înaintea vânzării la licitație în oricare din următoarele condiții:

- se asigură recuperarea integrală a creanței fiscale;
- pentru bunurile sechestrare, se oferă cel puțin prețul de evaluare.

[1] A se vedea comentariile de la art. 241, pct. 1.

**80. La articolul 250 alineatul (4), după litera d) se introduce o nouă literă, litera d<sup>1)</sup>, cu următorul cuprins:**

d<sup>1)</sup> datele de identificare ale debitorului pentru care se realizează anunțul privind vânzarea bunurilor;

**81. La articolul 250, alineatul (14) se modifică și va avea următorul cuprins:**

(14) În situația în care nici la a treia licitație nu se vinde bunul, se organizează o nouă licitație. În acest caz bunul va fi vândut la cel mai mare preț oferit, chiar dacă acesta este inferior prețului de pornire a licitației, dar nu mai mic decât 25% din prețul de evaluare al acestuia.

## COMENTARIU

Practica vânzării la licitație a arătat că, în cazul celei de-a patra licitații, impunerea ca preț condiție de vânzare obținerea unui preț cel puțin egal cu taxa de participare are efecte nefavorabile, atât în ceea ce privește organul de executare, care de multe ori nu reușește să acopere din preț nici măcar cheltuielile de executare silită, cât și debitorul, întrucât se realizează o recuperare necorespunzătoare din obligațiile sale fiscale.

Ca urmare, prin Legea nr. 295/2020, s-a instituit ca preț condiție pentru adjudecare oferirea cel puțin a unui procent de 25% din prețul de evaluare al bunului.

**82. La articolul 255, alineatul (2) se modifică și va avea următorul cuprins:**

(2) În cazul bunurilor prevăzute la alin. (1) lit. a), cu ocazia reluării procedurii în cadrul termenului de prescripție, dacă organul de executare silită consideră că nu se impune o nouă evaluare, prețul de pornire a licitației nu poate fi mai mic de 50% din prețul de evaluare a bunurilor. Bunul va fi vândut la cel mai mare preț oferit, chiar dacă acesta este inferior prețului de pornire a licitației, dar nu mai mic decât 25% din prețul de evaluare al acestuia, cu excepția situației în care se prezintă un singur ofertant, când vânzarea se realizează la cel puțin prețul de pornire a licitației.

## COMENTARIU

Similar modificării art. 250 C. proc. fisc., prin Legea nr. 295/2020 s-a stabilit un alt nivel al prețului condiție minim pentru vânzare în cazul reluării procedurii de valorificare a bunurilor imobile sechestrate, acesta fiind de 25% din prețul de evaluare al bunului.

**83. La articolul 263, după alineatul (11) se introduc cinci noi alineate, alineatele (11<sup>1)</sup>-(11<sup>5</sup>), cu următorul cuprins:**

(11<sup>1)</sup><sup>[1]</sup> În situația în care bunul imobil s-a transferat în proprietatea publică a statului, iar instituția publică centrală solicitantă refuză expres efectuarea demersurilor pentru inițierea

---

<sup>[1]</sup> N.r. Prevederile art. 263 alin. (11<sup>1</sup>)-(11<sup>5</sup>) din Legea nr. 207/2015, cu modificările și completările ulterioare, astfel cum au fost modificate (introduse – n.r.) prin art. I, se aplică și bunurilor imobile intrate în proprietatea publică a statului, prin procedura de dare în plată, pentru care nu a fost adoptată o hotărâre a Guvernului de dare în administrare până la data intrării în vigoare a prezentei legi.

hotărârii de constituire a dreptului de administrare, Ministerul Finanțelor Publice publică pe site-ul propriu disponibilitatea de dare a bunului în administrarea altei instituții publice centrale sau de transmitere a dreptului de proprietate publică către unitatea administrativ-teritorială pe a cărei rază teritorială se află imobilul, în condițiile legii, menționând un termen de 90 de zile de la data publicării pentru transmiterea cererilor instituțiilor publice interesate în preluarea bunului imobil.

(11<sup>2</sup>) În cazul în care bunul imobil este solicitat de o instituție publică centrală în termenul prevăzut la alin. (11<sup>1</sup>), Guvernul adoptă hotărârea de dare în administrare, cu respectarea condiției prevăzute la alin. (9).

(11<sup>3</sup>) În situația în care bunul imobil s-a transferat în proprietatea publică a statului, iar instituția publică centrală solicitantă refuză expres efectuarea demersurilor pentru inițierea hotărârii de constituire a dreptului de administrare, precum și în lipsa unei manifestări de voință în preluarea administrării bunului din partea unei alte instituții publice centrale, bunul imobil se poate transfera, pe baza cererii formulate în condițiile alin. (11<sup>1</sup>), în proprietatea publică a unității administrativ-teritoriale pe a cărei rază teritorială se află imobilul, în condițiile legii, cu obligația menținerii acestuia în proprietatea publică pentru o perioadă de 5 ani. Dispozițiile art. 292 din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 57/2019 privind Codul administrativ, cu completările ulterioare, se aplică în mod corespunzător.

(11<sup>4</sup>) Nerespectarea obligației prevăzute la alin. (11<sup>3</sup>) sau a altor condiții menționate în hotărârea Guvernului de transmitere în proprietatea publică a unității administrativ-teritoriale are ca efect revenirea de drept a bunului în proprietatea publică a statului. Constatarea revenirii de drept a bunului imobil în proprietatea publică a statului se realizează prin hotărâre a Guvernului.

(11<sup>5</sup>) În cazul în care, în urma parcurgerii etapelor prevăzute la alin. (11<sup>1</sup>)-(11<sup>3</sup>), bunul imobil nu se transmite în administrarea unei instituții publice centrale sau în proprietatea publică a unității administrativ-teritoriale, după caz, acesta se transferă, în condițiile legii, din domeniul public al statului în domeniul privat al statului, în vederea valorificării potrivit Ordonanței Guvernului nr. 14/2007 pentru reglementarea modului și condițiilor de valorificare a bunurilor intrate, potrivit legii, în proprietatea privată a statului, republicată, cu modificările și completările ulterioare, încetând uzul și interesul public național.

## COMENTARIU

Noile reguli referitoare la procedura dării în plată introduse prin Legea nr. 295/2020 au ca scop să clarifice situația în care instituția publică solicitantă nu mai dorește să preia în administrare bunul trecut în proprietatea publică a statului prin dare în plată. Aceste reguli constau în:

– publicarea, într-o primă fază, pe site-ul Ministerului Finanțelor Publice, a disponibilității de dare a bunului în administrarea altei instituții publice centrale;

– dacă într-un termen de 90 de zile nu se primește nicio cerere de preluare, bunul poate fi transferat, la cerere, în proprietatea publică a unității administrativ-teritoriale în a cărei rază teritorială se afla bunul, care are obligația să mențină bunul în proprietatea sa publică o perioadă de 5 ani. În acest caz, bunul devine bun de interes public local, cu toate consecințele ce decurg din această caracteristică. Nerespectarea obligației are ca efect revenirea bunului în proprietatea publică a statului;

– dacă nu există nicio cerere, fie din partea altei instituții publice centrale, fie din partea unității administrativ-teritoriale în a cărei rază teritorială se afla bunul, bunul va fi trecut în proprietatea privată a statului și valorificat în condițiile O.G. nr. 14/2007 pentru

reglementarea modului și condițiilor de valorificare a bunurilor intrate, potrivit legii, în proprietatea privată a statului.

**84. La articolul 265, după alineatul (4) se introduce un nou alineat, alineatul (4<sup>1</sup>), cu următorul cuprins:**

(4<sup>1</sup>) În cazul în care ulterior declarării stării de insolvabilitate debitorii înregistrează alte obligații fiscale restante, organul fiscal comunică un proces-verbal adițional la procesul-verbal de insolvabilitate, în care se înscriu creanțele fiscale născute ulterior declarării stării de insolvabilitate. Prevederile alin. (2)-(4) se aplică în mod corespunzător.

#### COMENTARIU

Articolul 265 a fost completat, prin Legea nr. 295/2020, cu situația în care ulterior declarării insolvabilității, debitorul în cauză înregistrează noi obligații fiscale restante. Urmare apariției unei astfel de situații, organul fiscal va încheia un proces-verbal adițional la procesul-verbal de insolvabilitate care, așa cum rezultă din prevederea nou introdusă prin aceeași Lege nr. 295/2020 la art. 217, reprezintă o cauză de întrerupere a prescripției dreptului organului fiscal de a efectua executarea silită.

**85. La articolul 268, alineatul (2) se modifică și va avea următorul cuprins:**

(2) Este îndreptățit la contestație numai cel care consideră că a fost lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal. În lipsa unui act administrativ fiscal, devin incidente prevederile art. 8 alin. (1) teza a doua și art. 11 alin. (1) lit. c) din Legea contenciosului administrativ nr. 554/2004, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

#### COMENTARIU

În comentariile de la art. 268 am arătat că, pe fondul lipsei unor reglementări exprese, împotriva refuzului nejustificat al organului fiscal de a emite un act administrativ fiscal sau împotriva conduitei organului fiscal de nesoluționare în termen a unei solicitări (tăcerea administrației), cel lezat în drepturile sale prin astfel de conduite se poate adresa instanței de contencios administrativ potrivit Legii contenciosului administrativ nr. 554/2004<sup>[1]</sup>.

Prin Legea nr. 295/2020, legiuitorul a dorit să statueze expres acest lucru, precizând totodată și prevederile corespunzătoare din Legea nr. 554/2004 care pot fi invocate ca temelie de drept în acțiunile în cauză.

**86. La articolul 269, alineatul (2) se modifică și va avea următorul cuprins:**

(2) Obiectul contestației îl constituie sumele și măsurile stabilite și înscrise de organul fiscal în titlul de creanță sau în actul administrativ fiscal atacat, precum și sumele și măsurile nestabilite de către organul fiscal, dar pentru care există această obligație potrivit legii.

---

[1] A se vedea pct. 6 din comentarii.

## COMENTARIU

Noua regulă introdusă la art. 269 prin Legea nr. 295/2020 a avut în vedere acele situații în care organul fiscal, deși obligat, conform art. 131 în forma aprobată prin aceeași lege, să menționeze în raportul de inspecție fiscală constatările reținute în legătură cu toate perioadele și obligațiile fiscale înscrise în avizul de inspecție fiscală, inclusiv deci pentru cele pentru care nu au fost stabilite diferențe față de cele declarate de contribuabil/plătitor, nu respectă această obligație.

În acest caz, noua regulă prevede dreptul contribuabilului de a invoca în contestația împotriva actului/actelor inspecției (decizie de impunere și raport de inspecție fiscală) și omisiunile organului fiscal ca urmare a nerespectării obligației în cauză.

**87. La articolul 270, alineatul (3) se modifică și va avea următorul cuprins:**

(3)<sup>[1]</sup> Organul fiscal emitent al actului administrativ fiscal contestat întocmește dosarul contestației, precum și referatul cu propuneri de soluționare și le înaintează, în termen de cel mult 5 zile de la data primirii, organului de soluționare competent.

## COMENTARIU

Legiuitorul a clarificat prin Legea nr. 295/2020 conduita organului fiscal emitent, cel la care contestatorul trebuie să depună contestația. Astfel, după primirea contestației, acesta trebuie să întocmească dosarul contestației și referatul cu propuneri de soluționare, pe care le va înainta, ulterior, în termen de 5 zile de la primire, structurii competente cu soluționarea, dacă competența de soluționare revine, potrivit legii, acesteia din urmă.

**88. Articolul 272 se modifică și va avea următorul cuprins:**

**Art. 272.**<sup>[2]</sup> **Organul competent.** (1) Contestațiile formulate împotriva titlurilor de creanță, precum și împotriva altor acte administrativ-fiscale emise de organul fiscal central se soluționează de către structura specializată de soluționare a contestațiilor din cadrul Ministerului Finanțelor Publice.

(2) Activitatea de soluționare a contestațiilor se realizează de către structura specializată din cadrul aparatului propriu al Ministerului Finanțelor Publice atât la nivel central, cât și la nivel teritorial.

<sup>[1]</sup> N.r. Potrivit art. III din Legea nr. 295/2020, „Prevederile art. 270 (...) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, astfel cum au fost modificate prin art. I, se aplică în termen de 6 luni de la data publicării în Monitorul Oficial al României, Partea I, a prezentei legi. Contestațiile aflate în curs de soluționare la data intrării în vigoare a prezentului alineat se predau structurii specializate de soluționare a contestațiilor din cadrul Ministerului Finanțelor Publice și se soluționează de către aceasta”.

<sup>[2]</sup> N.r. Potrivit art. III din Legea nr. 295/2020, „Prevederile art. (...) 272 (...) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, astfel cum au fost modificate prin art. I, se aplică în termen de 6 luni de la data publicării în Monitorul Oficial al României, Partea I, a prezentei legi. Contestațiile aflate în curs de soluționare la data intrării în vigoare a prezentului alineat se predau structurii specializate de soluționare a contestațiilor din cadrul Ministerului Finanțelor Publice și se soluționează de către aceasta”.



(3) Competența și atribuțiile structurii specializate din cadrul Ministerului Finanțelor Publice și ale structurilor teritoriale de soluționare a contestațiilor se stabilesc prin ordin al ministrului finanțelor publice.

(4) Contestațiile formulate împotriva actelor administrativ-fiscale emise de organele fiscale locale din cadrul autorităților administrației publice locale se soluționează de către aceste organe fiscale.

(5) Contestațiile formulate împotriva actelor administrativ-fiscale emise de alte autorități publice care, potrivit legii, administrează creanțe fiscale se soluționează de către aceste autorități.

## COMENTARIU

Prin Legea nr. 295/2020 a fost stabilită o altă competență de soluționare, pe cale administrativă, a contestațiilor, mai precis o altă structură specializată în acest sens.

În fapt, structura specializată de soluționare a contestațiilor în cazul organului fiscal central a fost scoasă din organigrama A.N.A.F. și transferată în organigrama Ministerului Finanțelor Publice, organ ierarhic superior al A.N.A.F., cu preluarea corespunzătoare a posturilor și personalului.

Noua structură va funcționa atât la nivelul central, cât și teritorial, ca o singură unitate funcțională care ține de Ministerul Finanțelor Publice, delimitarea competențelor între cele două niveluri fiind stabilită prin ordin al ministrului finanțelor publice.

De precizat că, potrivit normelor tranzitorii instituite pentru implementarea Legii nr. 295/2020, transferul competenței operează cu data la care se împlinește termenul de 6 luni de la publicarea acestei legi în Monitorul Oficial, iar contestațiile aflate în curs la această dată se predau noii structurii și se soluționează de aceasta.

### **89. La articolul 274, alineatul (5) se modifică și va avea următorul cuprins:**

(5)<sup>[1]</sup> Decizia se semnează de către conducătorul structurii de soluționare a contestației sau de persoana cu funcție de conducere împuternicită de acesta, după caz.

### **90. La articolul 276, alineatul (5) se modifică și va avea următorul cuprins:**

(5) Contestatorul poate solicita organului de soluționare competent susținerea orală a contestației. În acest caz, organul de soluționare fixează un termen pentru care convoacă contestatorul, intervenienții sau împuterniciții acestora. Această solicitare poate fi adresată organului de soluționare competent în termen de cel mult 30 de zile de la data înregistrării contestației, sub sancțiunea decăderii. La solicitarea contestatorului, organul de soluționare este obligat să asigure acestuia accesul la toate probele ce au legătură cu soluționarea contestației fiscale, cu excepția cazului în care obiective de interes general justifică restrângerea accesului la respectivele probe.

---

<sup>[1]</sup> *N.r. Potrivit art. III din Legea nr. 295/2020, „Prevederile art. (...) 274 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, astfel cum au fost modificate prin art. I, se aplică în termen de 6 luni de la data publicării în Monitorul Oficial al României, Partea I, a prezentei legi. Contestațiile aflate în curs de soluționare la data intrării în vigoare a prezentului alineat se predau structurii specializate de soluționare a contestațiilor din cadrul Ministerului Finanțelor Publice și se soluționează de către aceasta”.*

## COMENTARIU

Similar modificării de la art. 127, prin Legea nr. 295/2020 a fost reglementat dreptul contribuabilului/plătitorului de a avea acces la dosarul contestației, la cerere, cu excepția cazului în care obiective de interes general justifică restrângerea dreptului de acces la respectivele probe. Această regulă reprezintă o armonizare a legislației naționale cu considerentele corespunzătoare reținute în jurisprudența europeană, cum ar fi cauza *Ispas C-298/16* sau cauza *CF C-430/19*<sup>[1]</sup>.

De menționat că la pct. 7 din comentariile de la art. 276 a fost precizată o propunere de *lege ferenda* în acest sens.

**91. La articolul 279, după alineatul (4) se introduce un nou alineat, alineatul (4<sup>1</sup>), cu următorul cuprins:**

(4<sup>1</sup>) În cazul persoanelor fizice care au fost supuse verificării situației fiscale personale, soluția de desființare este pusă în executare de către organul fiscal prin comunicarea unei decizii, într-un termen ce nu poate fi mai mare de 240 de zile, calculat de la data comunicării deciziei de desființare.

## COMENTARIU

Prin Legea nr. 295/2020 a fost reglementat un *termen special* pentru punerea în executare a deciziei de soluționare a contestației având ca obiect soluția de desființare, vizate fiind deciziile emise în procedura de verificare a situației fiscale personale. Acest termen este de 240 de zile de la data comunicării deciziei de desființare. De precizat că termenul de 240 de zile include și emiterea noii decizii de impunere. Cu alte cuvinte, organul fiscal are la dispoziție un termen de 240 de zile în care trebuie să refacă verificarea și să emită noua decizie de impunere.

**92. La articolul 281, după alineatul (3) se introduce un nou alineat, alineatul (3<sup>1</sup>), cu următorul cuprins:**

(3<sup>1</sup>) În situația atacării la instanța judecătorească de contencios administrativ competentă potrivit alin. (2) a deciziei prin care s-a dispus desființarea, încheierea noului act administrativ fiscal ca urmare a refacerii verificării situației fiscale personale se realizează în termenul prevăzut la art. 279 alin. (4<sup>1</sup>).

**93. La articolul 281, alineatul (4) se modifică și va avea următorul cuprins:**

(4) În situația în care instanța judecătorească de contencios administrativ competentă potrivit alin. (2) admite, în totalitate sau în parte, acțiunea prevăzută la alin. (3) sau (3<sup>1</sup>), organul fiscal emitent anulează în mod corespunzător noul act administrativ fiscal, precum și, după caz, actele administrative subsecvente, iar contestatorul este pus în situația anterioară emiterii deciziei de desființare.

[1] A se vedea și comentariile de la art. 9, pct. 11.

## COMENTARIU

Noul termen reglementat la art. 279, așa cum acesta a fost modificat prin Legea nr. 295/2020, a fost prevăzut, prin aceeași lege, și în cazul refacerii verificării ca urmare a atacării deciziei de desființare la instanța judecătorească de contencios administrativ.

**94. După articolul 281 se introduce un nou articol, articolul 281<sup>1</sup>, cu următorul cuprins:**

**Art. 281<sup>1</sup>. Reexaminarea deciziei de soluționare.** (1) Decizia emisă în soluționarea contestației poate fi reexaminată, de către organul de soluționare competent, la cererea contribuabilului/plătitorului, pentru următoarele situații:

- a) nu s-a avut în vedere aplicarea în speță a anumitor dispoziții legale care ar fi schimbat fundamental soluția adoptată;
- b) ulterior emiterii deciziei de către structura de soluționare a contestației se emite o decizie de către Comisia fiscală centrală care oferă o altă interpretare dispozițiilor legale incidente speței;
- c) anterior sau ulterior emiterii deciziei de către structura de soluționare a contestației se adoptă o hotărâre judecătorească a Înaltei Curți de Casație și Justiție a României fie pentru dezlegarea de principiu a unor chestiuni de drept, fie un recurs în interesul legii care dictează o anumită practică judiciară pentru problematica supusă analizei diferită de cea din decizia de soluționare a contestației;
- d) anterior sau ulterior emiterii deciziei de către structura de soluționare a contestației se adoptă o hotărâre a Curții de Justiție a Uniunii Europene, care este contrară deciziei de soluționare a contestației administrative.

(2) Cererea de reexaminare poate fi depusă:

- a) în cazul deciziilor de soluționare a contestațiilor care fac obiectul acțiunii în contencios administrativ, pe perioada judecării cauzei;
- b) în cazul deciziilor de soluționare a contestațiilor pentru care nu s-a formulat acțiune în contencios administrativ, în termen de un an de la data comunicării deciziei de soluționare, sub sancțiunea decăderii, chiar dacă obligația fiscală a fost stinsă.

(3) În urma reexaminării deciziei emise în soluționarea contestației, organul de soluționare competent o poate confirma sau o poate retracta, emițând o nouă decizie.

(4) În situația prevăzută la alin. (2) lit. a), decizia emisă în urma cererii de reexaminare poate fi comunicată până la data încheierii dezbaterilor în fond în fața primei instanțe. Dacă organul de soluționare competent a confirmat decizia inițială, acțiunea în contencios administrativ își continuă cursul.

(5) În cazul în care decizia emisă în urma cererii de reexaminare nu a fost comunicată până la data încheierii dezbaterilor în fond în fața primei instanțe, aceasta nu se mai comunică și nu produce niciun efect juridic.

(6) În situația prevăzută la alin. (2) lit. b), decizia de confirmare poate fi atacată la instanța de contencios administrativ competentă, în condițiile legii.

## COMENTARIU

Procedura administrativă de soluționare a contestației a fost completată, prin Legea nr. 295/2020, cu o etapă suplimentară, respectiv cea de *reexaminare a deciziei de soluționare*. Procedura se aplică, la cererea contribuabilului/plătitorului, situațiile în care

cererea este admisibilă fiind expres și limitativ prevăzute în cuprinsul art. 281<sup>1</sup>. În considerarea situațiilor/motivelor de reexaminare reglementate de legiuitor, care, în principiu, privesc aspecte ce țin de aplicarea greșită a legii, apreciem că această nouă instituție se apropie, din această perspectivă, instituției recursului din procedura civilă.

Totodată, pentru prezervarea principiului securității juridice, legiuitorul a prevăzut și termenul în care se poate formula o cerere de reexaminare a deciziei de soluționare a contestației, astfel:

– dacă decizia de soluționare a contestației a fost atacată la instanța de contencios administrativ, cererea se poate depune în perioada judecării cauzei. În acest caz, decizia de soluționare a cererii de reexaminare poate fi comunicată până la data încheierii dezbaterilor în fond în fața primei instanțe, decizia nemaifiind opozabilă, fiind deci fără efecte, dacă nu a fost comunicată până la această din urmă dată;

– în caz contrar, respectiv dacă decizia de soluționare nu a fost atacată la instanța de contencios administrativ, cererea de reexaminare se poate depune în termen de un an de la data comunicării deciziei de soluționare, sub sancțiunea decăderii. În acest caz, contribuabilul/plătitorul are dreptul de a contesta decizia de reexaminare prin care organul de soluționare a contestației confirmă decizia a cărei reexaminare a fost solicitată, în condițiile Legii contenciosului administrativ nr. 554/2004.

#### **95. La articolul 283, după alineatul (2) se introduce un nou alineat, alineatul (2<sup>1</sup>), cu următorul cuprins:**

(2<sup>1</sup>) În cazul tranzacțiilor între persoane membre ale aceluiași grup fiscal în domeniul impozitului pe profit, pentru operațiuni impozabile în România, în cazul în care se ajustează/estimează veniturile sau cheltuielile unui membru din cadrul grupului fiscal în domeniul impozitului pe profit în cadrul unei inspecții fiscale, organul de inspecție fiscală ajustează cu aceeași valoare cheltuielile sau veniturile celuilalt membru al grupului cu care au fost derulate tranzacțiile ajustate/estimate.

### COMENTARIU

Procedura pentru eliminarea dublei impunerii între persoanele române afiliate, a fost completată, prin Legea nr. 295/2020, cu situația în care, în cadrul inspecției fiscale, s-au efectuat ajustări/estimări ale tranzacțiilor la persoane afiliate membre ale aceluiași grup fiscal pe impozitul pe profit. În acest caz, organul de inspecție fiscală este obligat să efectueze ajustările/estimările pentru ambele persoane implicate în tranzacția ajustată, întocmind, pentru cealaltă persoană care nu face obiectul inspecției fiscale, o decizie de ajustare/estimare, pe care i-o va comunica în mod corespunzător.

#### **96. La articolul 336, alineatul (3) se modifică și va avea următorul cuprins:**

(3) În cazul persoanelor fizice nedepunerea la termenele prevăzute de lege a declarațiilor de venit, precum și a declarației unice privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale datorate de persoanele fizice constituie contravenție și se sancționează cu amendă de la 50 lei la 500 lei.

## COMENTARIU

Pentru o mai bună claritate a textului, prin Legea nr. 295/2020, în contextul introducerii în Codul fiscal a noțiunii de *declarație unică de venit*<sup>[1]</sup>, a fost inclusă în sfera contravenției prevăzute la alin. (3), pe lângă declarația de venit și declarația unică privind impozitul pe venit.

**97. La articolul 338, alineatul (3) se modifică și va avea următorul cuprins:**

(3) Contravenientul poate achita în termen de cel mult 15 zile de la data înmânării sau comunicării procesului-verbal jumătate din minimul amenzii prevăzute în prezentul cod, agentul constatatator făcând mențiune despre această posibilitate în procesul-verbal.

## COMENTARIU

În comentariile de la art. 338 C. proc. fisc. am arătat că alin. (3) al acestui articol este abrogat implicit de prevederile art. 25 alin. (1) din Legea nr. 203/2018 privind măsuri de eficientizare a achitării amenzilor contravenționale<sup>[2]</sup>.

Legiuitorul, prin Legea nr. 295/2020, a decis corelarea celor două acte normative și a stabilit un termen de 15 zile în care contravenientul poate achita jumătate din minimul amenzii prevăzută în cod.

**Art. II. Dispoziții tranzitorii.** 1. Prevederile art. 49 alin. (1) lit. d)-f) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, astfel cum au fost modificate prin art. I, se aplică pentru actele administrativ-fiscale comunicate după data intrării în vigoare a prezentei legi.

2. În cazul în care la data intrării în vigoare a prezentei legi instituțiile de credit au deschis un cont bancar sau o casetă de valori pentru o persoană fizică sau o persoană juridică nerezidentă care nu deține cod de identificare fiscală, instituțiile de credit au obligația ca în termen de cel mult 3 luni de la intrarea în vigoare a prezentei legi să solicite atribuirea unui număr de identificare fiscală sau cod de înregistrare fiscală, după caz.

3. Prevederile art. 131 alin. (1) și art. 145 alin. (1) din Legea nr. 207/2015, cu modificările și completările ulterioare, astfel cum au fost modificate prin art. I, se aplică și pentru inspecțiile fiscale în curs de desfășurare la data intrării în vigoare a prezentei legi.

4. Prevederile art. 181 alin. (8) din Legea nr. 207/2015, cu modificările și completările ulterioare, astfel cum au fost modificate prin art. I, se aplică pentru rapoartele de inspecție fiscală emise după data intrării în vigoare a prezentei legi.

5. Prevederile art. 181 alin. (13) din Legea nr. 207/2015, cu modificările și completările ulterioare, astfel cum au fost introduse prin art. I, se aplică pentru drepturile vamale născute după data intrării în vigoare a prezentei legi.

6. Prevederile art. 263 alin. (11<sup>1</sup>)-(11<sup>5</sup>) din Legea nr. 207/2015, cu modificările și completările ulterioare, astfel cum au fost modificate (*introduse – n.r.*) prin art. I, se aplică și bunurilor imobile intrate în proprietatea publică a statului, prin procedura de

[1] A se vedea O.U.G. nr. 25/2018 privind modificarea și completarea unor acte normative, precum și pentru aprobarea unor măsuri fiscal-bugetare.

[2] A se vedea pct. 3 din Comentarii.

dare în plată, pentru care nu a fost adoptată o hotărâre a Guvernului de dare în administrare până la data intrării în vigoare a prezentei legi.

7. Termenul de emitere a ordinului privind procedura prevăzută la art. 170<sup>1</sup> și a ordinului prevăzut la art. 272 alin. (3) din Legea nr. 207/2015, cu modificările și completările ulterioare, este de 60 de zile de la intrarea în vigoare a prezentei legi.

8. Scrisorile de garanție emise de instituțiile financiare nebancale și depuse la organele fiscale până la data intrării în vigoare a prezentei legi, potrivit art. 211 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, rămân valabile pe perioada derulării procedurii de administrare, până la expirarea valabilității acestora. Dacă procedura de administrare aflată în derulare nu s-a încheiat, debitorul are posibilitatea reînnoirii scrisorii de garanție sau obținerea unei alte scrisori de la o instituție de credit ori poliță de asigurare de garanție de la o societate de asigurare.

9. Ministerul Finanțelor Publice preia, în termen de 6 luni de la data publicării în Monitorul Oficial al României, Partea I, a prezentei legi, de la Agenția Națională de Administrare Fiscală, Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili și direcțiile generale regionale ale finanțelor publice, activitatea de soluționare a contestațiilor formulate împotriva titlurilor de creanță, precum și a altor acte administrativ-fiscale emise de organul central fiscal, posturile și personalul aferent acesteia.

10. Încadrarea personalului care se preia, în condițiile prevăzute la pct. 8<sup>11</sup>, în structura specializată de soluționare a contestațiilor din cadrul Ministerului Finanțelor Publice se realizează în termenele și cu respectarea regimului juridic aplicabil fiecărei categorii de personal.

11. Personalul care se preia în condițiile pct. 8 beneficiază de drepturile salariale acordate potrivit legii, pentru categoriile de funcții din cadrul aparatului propriu al Ministerului Finanțelor Publice.

12. Direcțiile generale regionale ale finanțelor publice și Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili au obligația de a asigura cu titlu gratuit condițiile necesare pentru desfășurarea activității personalului preluat de către Ministerul Finanțelor Publice în condițiile pct. 8, Ministerul Finanțelor Publice încheie protocoale cu direcțiile generale regionale ale finanțelor publice și Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili prin care se stabilesc obligațiile părților.

13. Direcțiile generale regionale ale finanțelor publice și Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili pot exercita anumite atribuții legate de activitatea și personalul preluat în condițiile pct. 8, stabilite prin ordin al ministrului finanțelor publice.

14. În termen de 30 de zile de la data intrării în vigoare a prezentei legi, Ministerul Finanțelor Publice supune spre aprobare Guvernului proiectul de hotărâre de modificare a actelor normative de organizare și funcționare ale Ministerului Finanțelor Publice și Agenției Naționale de Administrare Fiscală.

15. În termen de 30 de zile de la data intrării în vigoare a hotărârii prevăzute la pct. 14, Ministerul Finanțelor Publice încheie cu Agenția Națională de Administrare Fiscală, Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili și cu direcțiile generale regionale ale finanțelor publice protocoale de predare-preluare a numărului de posturi, personalului, patrimoniului și a prevederilor bugetare, corespunzătoare activităților preluate conform prevederilor pct. 8-13.

16. Organizarea, modul de funcționare, numărul de posturi al Ministerului Finanțelor Publice, inclusiv cele aferente structurii specializate de soluționare a contestațiilor,

---

[<sup>1</sup>] *N.r.* Credem că, atât aici, cât și la pct. 11, 12, 13 și 15, trimiterea ar trebui făcută la pct. 9.

precum și alte aspecte determinate de aplicarea măsurilor de reorganizare prevăzute de prezenta lege se reglementează prin hotărâre a Guvernului, potrivit pct. 14.

**Art. III. Dispoziții finale.** Prevederile art. 270, 272 și 274 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, astfel cum au fost modificate prin art. I, se aplică în termen de 6 luni de la data publicării în Monitorul Oficial al României, Partea I, a prezentei legi. Contestațiile aflate în curs de soluționare la data intrării în vigoare a prezentului alineat se predau structurii specializate de soluționare a contestațiilor din cadrul Ministerului Finanțelor Publice și se soluționează de către aceasta.

