



Nr. 2739/08.06.2023

*Către,*

**MINISTERUL FINANTELOR**

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

**Spre știință:** **Agenției Naționale de Administrare Fiscală**  
**În atenția:** Doamnei președinte **Nicoleta-Mioara CÎRCIUMARU**

**Referitor:** necesitatea clarificării legalității modului de aplicare a regimului de reducere a penalității de nedeclarare de către organele fiscale ale ANAF

**Camera Consultantilor Fiscali**, organizație profesională de utilitate publică reglementată prin lege,

în baza Hotărârii Guvernului nr. 34/2009 privind organizarea și funcționarea Ministerului Finanțelor, potrivit căreia Ministerul are atribuția de coordonare și control al aplicării unitare și respectării reglementărilor legale în domeniul său de activitate,

vă supune atenției o anumită abordare constatată în practica Agenției Naționale de Administrare Fiscală (ANAF), cu privire la aplicarea prevederilor legale referitoare la reducerea cu 75% a penalității de nedeclarare în cazul plății sau stingerii unora din obligațiile de plată principale stabilite printr-o decizie de impunere, inclusiv prin eșalonarea la plată a acestora.

Prevederile art. 181 alin. (2) din Codul de procedură fiscală sunt următoarele:

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

*a) se sting prin plată sau compensare până la termenul prevăzut la art. 156 alin. (1);*

*b) sunt eșalonate la plată, în condițiile legii. În acest caz, reducerea se acordă la finalizarea eșalonării la plată.”*

Organele fiscale ale ANAF, care gestionează calculul, stabilirea și respectiv reducerea acestei penalități prin intermediul aplicației SIACF, înțeleg să utilizeze în procesele de administrare fiscală ce implementează condițiile legale de reducere a penalității de nedeclarare, noțiunea de „obligație



fiscală principală” în sensul **sumei totale a obligațiilor fiscale principale stabilite suplimentar pe fiecare sursă de venit** (tip de impozit) și nu în sensul de obligație fiscală aferentă fiecărei „perioade fiscale”, în cadrul unei surse de venit, așa cum de fapt este definită și utilizată de Codul de procedură fiscală și de legislația subsecventă.

Pentru o mai bună înțelegere, reamintim că stabilirea obligațiilor fiscale principale atât în cazul declarării acestora de către contribuabil prin declarația inițială sau rectificativă, cât și în cazul stabilirii suplimentare de către organul fiscal prin decizie de impunere, se realizează ca obligație fiscală aferentă fiecărei perioade fiscale și scadențe în parte, pentru că și baza impozabilă se determină distinct pentru fiecare perioadă fiscală și scadență de plată.

Pe de altă parte și calculul, stabilirea și individualizarea obligațiilor accesorii se realizează, de asemenea, ca obligații accesorii reprezentând dobânzi, penalități de întârziere, penalități de nedeclarare – distinct pentru fiecare perioadă fiscală și scadență în parte, întrucât fiecare obligație accesorie corespunde unei obligații principale, altfel accesoriile nici nu ar putea fi calculate corespunzător numărului de zile de întârziere care se determină în funcție de fiecare scadență a fiecărei obligații principale.

Astfel în cazul unei decizii de impunere prin care se stabilesc obligații fiscale suplimentare, pentru fiecare tip de impozit supus inspecției se poate stabili o singură obligație fiscală suplimentară aferentă unei singure perioade fiscale sau, după caz, mai multe obligații fiscale suplimentare aferente mai multor perioade fiscale.

Am arătat că pentru obligațiile accesorii, inclusiv penalitatea de nedeclarare, procesele de administrare fiscală, de calcul, stabilire și individualizare se derulează după aceeași regulă a perioadei fiscale și scadenței, or atunci, este evident că și procedurile fiscale implementate pentru reducerea penalităților de nedeclarare, respectiv verificarea condițiilor prevăzute de lege în acest scop, nu se pot desfășura după o altă regulă, aceea a sumei tuturor obligațiilor stabilite prin decizia de impunere pentru un tip de impozit.

Respectarea în procesele de administrare a sensului expresiilor și noțiunilor, precum și a regulilor fiscale, nu are doar o valoare teoretică sau doctrinară ci, așa după cum vom arăta, este obligatorie prin prisma efectelor pe care le poate produce nerespectarea acestora.

Pentru o mai ușoară înțelegere a diferenței de efecte, prezentăm în continuare scenariul verificării condițiilor de reducere a penalității de nedeclarare în situația ipotetică a plății / stingerii uneia dintre obligațiile principale reprezentând impozit pe profit aferent unei perioade fiscale și rămânerea celorlalte 4 obligații principale reprezentând, de asemenea, impozit pe profit cuprinse în decizia de impunere, corespunzătoare altor 4 perioade fiscale, pentru a fi eșalonate la plată.

Într-o asemenea ipoteză, în practică, pentru că certificatul de atestare fiscală în scopul eșalonării, poate fi emis și comunicat de către organul fiscal la un interval de timp mai mare decât cel prevăzut de lege sau pentru că cererile de eșalonare se pot depune în proximitatea termenului de plată a obligațiilor fiscale curente, se întâmplă foarte des ca sumele virate de contribuabili cu titlu de obligații curente, între data depunerii cererii și data eliberării CAF, să fie utilizate de ANAF pentru



stingerea în ordinea vechimii a obligațiilor principale stabilite prin decizia de impunere și cerute la eșalonare.

Admițând că suma achitată de contribuabil pentru plata obligațiilor curente stinge, prin valoarea acesteia, doar una din cele cinci obligații principale cuprinse în decizia de impunere, urmând ca eșalonarea să se aplice numai pentru celelalte patru obligații principale rămase nestinse în acest mod, problema pe care o supunem atenției este aceea că atunci când o astfel de stingere parțială dintr-o decizie de impunere, realizată corect de către ANAF, are loc după termenul prevăzut la art. 156 alin. (1) din Codul de procedură fiscală, autoritatea fiscală nu mai acordă amânarea la plată în vederea reducerii nici pentru penalitățile de nedeclarare aferente celorlalte 4 obligații fiscale principale corespunzătoare unor perioade fiscale diferite, eșalonate la plată ci le include integral în sumele eșalonate, pentru a fi achitate de contribuabili.

Această abordare a ANAF, în opinia noastră eronată și nesuținută legal, apreciem că se bazează, se pare, pe următoarea interpretare a art. 181 alin. (2) din Codul de procedură fiscală, citat mai sus:

- A) Dacă **suma obligațiilor** principale stabilit printr-o decizie de impunere este stinsă (i) integral până la termenul prevăzut la art. 156 alin. (1) din Codul de procedură fiscală sau (ii) parțial până la acest termen, iar diferența este eșalonată la plată, penalitățile de nedeclarare sunt integral amânate la plată în vederea reducerii cu 75%;
- B) Dacă o obligație principală din cele 5 stabilite printr-o decizie de impunere, la un tip de impozit, este stinsă după termenul prevăzut la art. 156 alin. (1) din Codul de procedură fiscală, iar celelalte 4 diferențe de obligații principale aferente altor perioade fiscale sunt eșalonate la plată, penalitățile de nedeclarare aferente diferenței de 4 obligații eșalonate la plată, nu se amână în vederea reducerii, ci sunt integral eșalonate la plată.

În cele ce urmează, prezentăm opinia Camerei Consultantilor Fiscali cu privire la această interpretare, pe care o găsim drept nejustificată prin prisma prevederilor legale aplicabile și a efectelor adverse importante pe care le are asupra contribuabililor.

## 1. Legea nu prevede tratamentul diferențiat aplicat de ANAF

Așa cum rezultă din textul art. 181 alin. (2) din Codul de procedură fiscală, citat mai sus, cu privire la reducerea penalității de nedeclarare legea nu face distincție între (i) cazul în care suma tuturor obligațiilor principale stabilite printr-o decizie de impunere, pentru toate tipurile de obligații sau la nivelul unui tip de obligație, sunt stinse integral prin modalitățile prevăzute la lit. a) și lit. b) și (ii) cazul în care unele din aceste obligații sunt stinse după termenul prevăzut la art. 156 alin. (1) din Codul de procedură fiscală, iar celelalte obligații sunt eșalonate la plată.

Astfel, apreciem că textul legal utilizează sintagma „obligații fiscale” în sensul consacrat și utilizat atât în Codul de procedură fiscală, cât și de legislația subsecventă, respectiv acela de obligație aferentă unui tip de impozit și perioadă fiscală pentru care se determină baza de impunere și îi corespunde o anumită scadență de plată, așa după cum am arătat mai sus. Pluralul folosit nu poate conduce la ideea că de fapt condiția de reducere impusă ar exclude situația stingerii în afara termenului prevăzut la art. 156 alin. (1), a unei obligații sau a unor obligații, iar celelalte obligații să fie eșalonate la plată și achitate în acest mod. Dacă aceasta ar fi fost intenția legiuitorului, acesta putea și trebuia să precizeze expres acest lucru, or, dacă acest lucru nu a fost făcut nici în aplicarea legii nu putem face această distincție.



De altfel organele fiscale nu interpretează și aplică prevederea în sensul că totalitatea obligațiilor principale stabilite printr-o decizie de impunere ar trebui stinse integral fie în termenul de la art. 156 alin. (1), fie prin eșalonare la plată, ci în sensul că acest lucru se impune pentru fiecare tip de impozit în parte.

Cu alte cuvinte nu admite ca în cadrul unui tip de impozit să acorde reducerea doar pentru obligațiile achitate în cadrul unei eșalonări la plată, dacă una din obligații a fost stinsă prin altă modalitate, în afara termenului menționat, dar admite acordarea reducerii dacă obligațiile principale aferente unui tip de impozit au fost achitate în cadrul unei eșalonări la plată, chiar dacă obligațiile principale aferente unui alt tip de impozit, cuprins în aceeași decizie de impunere, au fost stinse în afara termenului de la art. 156 alin. (1).

O astfel de manieră de aplicare nu poate avea însă nicio logică de interpretare la bază, întrucât ea ar reprezenta cumva o alegere de mijloc în raport cu textul legal, cu privire la acordarea reducerii, între (i) cea firească și fundamentată mai sus, de a trata obligația fiscală ca fiind corespunzătoare unei perioade fiscale și scadențe de plată și de a acorda reducerea doar pentru acele obligații care se încadrează în cele două modalități de stingere prevăzute expres de lege, respectiv (ii) cea extremă, de a nu acorda nicio reducere de penalitate de nedeclarare pentru nicio obligație fiscală de la niciun tip de impozit, dacă o obligație sau o parte dintr-o obligație cuprinsă în decizia de impunere a fost stinsă în afara termenului de la art. 156 alin. (1).

Apreciem însă că această „cale de mijloc”, care pare aleasă aleatoriu, nu poate fi susținută nici logic, nici logic și nici măcar pragmatic, întrucât procedurile de administrare fiscală, așa cum am menționat, au o altă abordare asupra noțiunii de obligație fiscală.

Prin urmare, penalitatea de nedeclarare trebuie să fie amânată la plată în vederea reducerii atât timp cât obligația fiscală principală aferentă este eșalonată la plată, inclusiv în cazul în care o altă obligație principală aferentă aceluiași tip de impozit, dar care este aferentă unei alte perioade fiscale, este stinsă după termenul prevăzut la art. 156 alin. (1) din Codul de procedură fiscală.

Această concluzie este susținută în opinia noastră și de următoarele prevederi legale referitoare la aplicarea penalității de nedeclarare și procedura de eșalonare a obligațiilor fiscale:

▪ Art. 208 din Codul de procedură fiscală

*“(1) Pe perioada eșalonării la plată, penalitățile de întârziere cuprinse în certificatul de atestare fiscală se amână la plată prin decizie care se comunică debitorului odată cu decizia de eșalonare la plată.”*

*“(6) În scopul aplicării reducerii prevăzute la art. 181 alin. (2) lit. b), prevederile prezentului articol sunt aplicabile în mod corespunzător și **pentru penalitatea de nedeclarare aferentă obligațiilor fiscale eșalonate.**”*

▪ Procedura de aplicare a acordării eșalonării la plată de către organul fiscal central (Anexa nr. 2 la Ordinul nr. 90/2016 al președintelui ANAF)

*“Art. 1. Obiectul înlesnirilor la plată*



(1) Organul fiscal competent acordă următoarele înlesniri la plata obligațiilor fiscale:

[...] e) amânarea la plată a penalităților de nedeclarare **afere****nte obligațiilor fiscale principale** [...] **esalonate la plată**, în vederea reducerii cu 75%, până la data finalizării eşalonării la plată.”

“Art. 7. Procedura de emitere a deciziei de eşalonare la plată a obligațiilor fiscale și a deciziei de amânare la plată a penalităților de întârziere și a penalităților de nedeclarare

(11) Pentru penalitățile de nedeclarare datorate de contribuabili se acordă următoarele:

a) **esalonare la plată, în situația în care obligațiile fiscale principale pentru care s-au calculat acestea sunt stinse după expirarea termenului de plată prevăzut la art. 156 alin. (1) din lege;**

b) **amânarea la plată în vederea reducerii, potrivit legii, în situația în care obligațiile fiscale principale pentru care s-au calculat acestea sunt esalonate la plată.”**

- Ordinul președintelui ANAF nr. 3834/2015 pentru aprobarea Procedurii privind stabilirea obligațiilor fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare

“1. În situația în care contribuabilul/plătitorul nu a declarat sau a declarat incorect obligațiile fiscale principale, acestea se stabilesc de organul de inspecție fiscală prin decizii de impunere.”

“9.1. Pentru obligațiile fiscale principale prevăzute la pct. 1, care au fost stinse prin plată sau compensare în termenul prevăzut la art. 156 alin. (1) din Codul de procedură fiscală **sau prin esalonare la plată**, în condițiile legii, **penalitățile de nedeclarare se reduc cu 75%**, la cererea contribuabilului depusă la organul fiscal central competent.”

Astfel, constatăm că nu rezultă nici din aceste prevederi ale legislației secundare, date în aplicarea legislației primare, că amânarea la plată nu se acordă pentru penalitatea de nedeclarare aferentă unei obligații principale esalonate la plată, doar pentru că o altă obligație fiscală pentru același tip de impozit este achitată de debitor sau stinsă de ANAF după termenul prevăzut la art. 156 alin. (1) din Codul de procedură fiscală.

Din contra, reglementările fiscale citate stipulează în mod inechivoc faptul că penalitatea de nedeclarare aferentă unei obligații fiscale principale esalonate la plată trebuie să fie amânată la plată în vederea reducerii ulterioare, iar în eşalonarea la plată este inclusă numai penalitatea de nedeclarare aferentă debitului principal stins după termenul prevăzut la art. 156 alin. (1) din Codul de procedură fiscală.

## 2. Abordarea ANAF nu respectă regulile de interpretare a legislației fiscale

Art. 13 din Codul de procedură fiscală prevede regulile pe baza cărora trebuie interpretate prevederile din reglementările fiscale. Concluzia noastră de la pct. 1 este rezultatul interpretării prevederilor legale în concordanță cu regulile de interpretare stabilite de acest articol și reflectă scopul reglementărilor privind stabilirea și reducerea penalității de nedeclarare și acordarea eşalonării la plată. Considerăm că abordarea ANAF derivă dintr-o aplicare eronată a acestor reguli de interpretare a legislației fiscale, lucru confirmat inclusiv de legislația secundară emisă chiar de ANAF, în scopul aplicării corecte și unitare a prevederilor în discuție, în care nu regăsim elemente care să conducă la o astfel de abordare.





În subsidiar, subliniem faptul că și în condițiile în care prevederile art. 181 alin. (2) ar ridica dificultăți majore de interpretare, ar fi trebuit aplicate prevederile alin. (6) de la articolul menționat care instituie aplicarea principiului *in dubio contra fiscum*, precizând că, dacă după aplicarea regulilor de interpretare de bază, respectiv alineatele (1) – (5), “prevederile legislației fiscale rămân neclare, acestea se interpretează în favoarea contribuabilului/plătitorului.” Prin urmare, chiar dacă modul în care prevederile referitoare la regimul penalității de nedeclarare în cadrul eșalonării la plată trebuie înțelese s-ar considera neclar, aceste prevederi trebuie aplicate în favoarea contribuabilului. Or, așa cum rezultă din reglementările citate la pct. 1, aplicarea în favoarea contribuabililor a acestora înseamnă acordarea amânării la plată pentru penalitatea de nedeclarare aferentă obligației principale eșalonate la plată, chiar dacă o altă obligație a fost stinsă după termenul prevăzut la art. 156 alin. (1) din Codul de procedură fiscală.

### 3. Abordarea ANAF poate avea efecte adverse nejustificate

În cazul în care obligația principală cerută spre eșalonare provine atât din perioade de după 01.01.2016, cât și din perioade anterioare acestei date (când penalitatea de nedeclarare nu se aplica), stingerea de către ANAF a acestui debit cu sume plătite de contribuabil cu titlu de obligații curente presupune stingerea debitului respectiv în ordinea vechimii obligațiilor, conform regulilor prevăzute de Codul de procedură fiscală. Astfel, se sting, mai întâi, obligațiile aferente perioadelor de dinainte de 01.01.2016. În acest scenariu, abordarea ANAF privind regimul penalității de nedeclarare ar duce la refuzul reducerii acesteia cu toate că principalul care a fost stins nici nu comporta astfel de obligații accesorii conform legii. În mod evident, un astfel de efect nu se încadrează în logica și scopul alineatului (2) al art. 181 și nici al procedurii de eșalonare la plată.

O altă implicație adversă nejustificată este cea constând într-un posibil tratament inechitabil al contribuabililor în raport de comportamentul lor fiscal. Mai exact, abordarea ANAF ar însemna că, în scenariul în care un contribuabil achită din proprie inițiativă o parte din obligațiile principale după termenul prevăzut la art. 156 alin. (1) din Codul de procedură fiscală și cere eșalonarea la plată a celorlalte obligații cuprinse în decizia de impunere (întrucât situația financiară nu îi permite achitarea acestora în integralitate), contribuabilul nu poate beneficia de amânarea la plată a penalității de nedeclarare, în timp ce un contribuabil care nu a făcut nicio plată pentru a stinge o parte din obligațiile principale și a cerut integral spre eșalonare toate obligațiile cuprinse în decizia de impunere, beneficiază de această amânare în vederea reducerii pentru toate penalitățile de nedeclarare.

Considerăm că un astfel de efect este contrar intenției pe care a avut-o legiuitorul prin acordarea posibilității de a aplica o eșalonare la plată a obligațiilor fiscale principale stabilite printr-o decizie de impunere, pentru a beneficia de reducerea potrivit legii a penalităților de nedeclarare aferente acestora și, în ultimă instanță, efectul este contrar chiar interesului și obiectivului principal al agenției fiscale, acela de a colecta cât mai mult și cât mai repede creanțele sale.

Nu în ultimul rând apreciem că poate fi menționat și faptul că această abordare a ANAF, în privința amânării în vederea reducerii a penalităților de nedeclarare aferente obligațiilor principale rămase nestinse și eșalonate la plată, nu se aplică și în cazul penalităților de întârziere aferente aceluiași obligații principale rămase nestinse și eșalonate la plată. În acest caz penalitatea de întârziere aferentă obligației principale rămase neachitate și eșalonate la plată, se amână în vederea anularii, ceea ce



denotă o evidență incoerentă în înțelegerea și utilizarea noțiunilor procedurii fiscale, dar și în interpretarea și aplicarea legislației procedural fiscale.

\*\*\*

Luând în considerare cele de mai sus, vă solicităm să analizați argumentele noastre de drept și de fapt expuse în prezenta adresă și, în măsura în care le considerați pertinente, să dispuneți măsuri pentru asigurarea unei aplicări corecte și unitare de către ANAF a prevederilor legale referitoare la regimul penalității de nedeclarare prezentat pe larg în cele de mai sus sau, în caz contrar, să ne comunicați dacă înțelegerea noastră cu privire la aplicarea corectă a acestor prevederi legale este eronată.

Cu stimă,

**Dan Manolescu**  
**Președinte CCF**