



Nr. 2474/03.06.2020

Către,

MINISTERUL FINANȚELOR PUBLICE

**DIRECȚIA GENERALĂ DE LEGISLAȚIE COD PROCEDURĂ FISCALĂ,
REGLEMENTĂRI NEFISCALE ȘI CONTABILE**

Stimate Domnule Director General,

Având în vedere transpunerea Directivei (UE) 2018/822 a Consiliului din 25 mai 2018 la nivel național prin intermediul Ordonanței nr. 5/2020 pentru modificarea și completarea Legii 207 / 2015 privind Codul de procedură fiscală, Camera Consultanților Fiscali din România vă supune atenției și vă solicită clarificări cu privire la aplicarea excepției de la raportare a aranjamentelor transfrontaliere pentru consultanții fiscali, având în vedere obligația acestora de păstrare a secretului profesional, conform Art. 21[^]9, alin. 3 din Ordonanța 71/2001 privind organizarea și exercitarea activității de consultanță fiscală, respectiv Art. 9, alin. 2, lit. h din Hotărârea nr. 3/2017 pentru aprobarea Regulamentului de organizare și funcționare al Camerei Consultanților Fiscali.

Descrierea situației

Directiva Consiliului (EU) 2018/822 ce modifica Directiva 2011/16/EU privind schimbul obligatoriu automat de informații în domeniul taxării în legătură cu tranzacțiile transfrontaliere raportabile (denumită în continuare și „DAC6” sau „Directiva”) a fost adoptată la nivelul Uniunii Europene pe 25 mai 2018, fiind ulterior publicată în Jurnalul Oficial al Uniunii Europene pe 5 iunie 2018. Aceasta a fost ulterior transpusă la nivelul României prin intermediul Ordonanței nr. 5/2020 pentru modificarea și completarea Legii 207/2015 privind Codul de procedură fiscală (denumită în continuare și „Ordonanța nr.5”).

Conform prevederilor Directivei, contribuabilii și intermediarii relevanți care sunt implicați în proiectarea, gestionarea, comercializarea, organizarea, implementarea sau gestionarea aranjamentelor transfrontaliere sunt obligați să raporteze autorităților fiscale informații privind aranjamente transfrontaliere potențial agresive din punct de vedere fiscal, în conformitate cu



prevederile Directivei și ale semnelor distinctive definite în cadrul acesteia și transpuse și la nivelul României.

Cu toate că obligațiile prevăzute în cadrul Directivei sunt cu preponderență aplicabile intermediarilor, care includ și consultanții fiscali, Directiva respectă obligația de păstrare a secretului profesional, aceasta fiind prevăzută în cadrul Directivei la Articolul 8ab(5) după cum urmează:

*„[...] Fiecare stat membru poate lua măsurile necesare **pentru a da intermediarilor dreptul la o derogare** de la depunerea informațiilor cu privire la un aranjament transfrontalier care face obiectul raportării în cazul **în care obligația de raportare ar încălca privilegiul profesional legal în temeiul dreptului intern al statului membru respectiv**. În aceste circumstanțe, fiecare stat membru ia măsurile necesare pentru a impune intermediarilor să notifice fără întârziere oricărui alt intermediar sau, dacă nu există un alt intermediar, contribuabilului relevant obligațiile de raportare care îi revin în temeiul alineatului (6).*

Intermediarii nu pot beneficia de o derogare în temeiul primului paragraf decât în măsura în care își desfășoară activitatea în limitele legilor naționale relevante care le definesc profesia.

(6) Fiecare stat membru ia măsurile necesare pentru a impune ca, în cazul în care nu există niciun intermediar sau în care intermediarul informează contribuabilul relevant sau un alt intermediar cu privire la aplicarea unei derogări în temeiul alineatului (5), obligația de depunere a informațiilor cu privire la o modalitate transfrontalieră care face obiectul raportării revine celui alt intermediar informat sau, dacă acesta nu există, contribuabilului relevant. [...]

Legea care transpune DAC6 în legislația națională, respectiv Ordonanța nr.5, menționează în Art. 291⁴, aliniatul (7) următoarele în legătură cu categoriile de intermediari care sunt exceptate de la raportare în baza obligației acestora din urmă de păstrare a secretului profesional:

*(7) În cazul intermediarilor care, **potrivit legii**, fac obiectul unei **obligații de păstrare a secretului profesional**, aceștia raportează aranjamentele transfrontaliere care fac obiectul raportării doar cu acordul scris al contribuabilului relevant.*

Astfel, având în vedere faptul că legiuitorul nu invocă în mod specific categoriile de intermediari exceptate de la raportare în baza obligației de păstrare a secretului profesional este necesară o clarificare a interpretării atât a sintagmei „potrivit legii” din textul Ordonanței nr. 5 cât și a textelor de lege care prevăd în cazul fiecărei categorii distincte de intermediari obligația de păstrare a secretului profesional.



Baza legală

În cazul consultanților fiscali, ca profesie liberală, **obligatia de păstrare a secretului profesional** în exercitarea profesiei este stipulată în:

- Art. 21⁹, alin. 3 din Ordonanța 71/2001 privind organizarea și exercitarea activității de consultanță fiscală, care menționează: *„Pentru exercitarea activității de consultant fiscal sub forma prestării de servicii, consultantul fiscal trebuie să respecte condițiile și regulile de conduită profesională ale statului membru de origine, precum și legislația română privind profesia, în special cu privire la incompatibilități și la secretul profesional.”*
- Art. 8 din Codul etic al consultantului fiscal din 30 iulie 2007 privind conduita etică și profesională în domeniul consultanței fiscale, care menționează:
*„[...] Art.8 - (1) **Consultantul fiscal este obligat să păstreze secretul în legătură cu informațiile, faptele și documentele probante despre care ia cunoștință și pe care le deține ca urmare a exercitării atribuțiilor de consultanță fiscală, fiindu-i interzisă cu desăvârșire utilizarea acestora în interesul propriu ori în interesul unui terț. [...]**”*
- Art. 9, litera h. din Hotărârea nr. 3/2017 pentru aprobarea Regulamentului de organizare și funcționare al Camerei Consultanților Fiscali¹, publicată în MO nr. 185/201, care menționează: *„[...] **să păstreze secretul profesional**, care vizează toate informațiile și datele de orice tip, în orice formă și pe orice suport puse la dispoziție de client și documentația întocmită de consultant, precum și să le gestioneze și să le arhiveze corespunzător la sediul profesional; [...]*”

Astfel, coroborând paragrafele prezentate anterior, rezultă în mod evident faptul ca toți intermediarii consultanți fiscali au obligația să-și desfășoare activitatea în limitele reglementărilor și legilor naționale relevante care le definesc profesia și le reglementează modul de desfășurare a activității, iar obligația de păstrare a secretului profesional de către consultanții fiscali reprezintă o cerință legală. Prin urmare, considerăm că există temeiul juridic în baza căruia consultanții fiscali să fie exceptați de la obligația raportării conform prevederilor Directivei transpuse în România prin intermediul Ordonanței nr. 5, întrucât obligația de păstrare a secretului profesional de către consultanții fiscali reprezintă o cerință legală menționată în cadrul legii de organizare și

¹ <https://www.ccfiscali.ro/despre-ccf/legislatia-ccf/hotararile-camerei-si-ale-consiliului-superior/1340-hot-3-2017>



funcționare a profesiei (prevederile Ordonanței nr. 71/2001) și dezvoltată în actele cu caracter normativ emise în baza și în scopul aplicării legii primare, adică suntem exact în ipoteza prevăzută de art 291⁴ alin 7 din OG 5/2020 și vizată de sintagma „potrivit legii”.

Legat de modul în care legea fiscală (în speță OG 5/2020) trebuie interpretată în vederea aplicării ei corecte și unitare, precizăm faptul că acest lucru este prevăzut tocmai în corpul Codului de procedură fiscală, respectiv articolul 13 „Interpretarea legii”. Astfel, interpretarea art.291⁴ alin 7 din OG 5/2020 nu poate fi făcută altfel decât pe baza celor 6 principii cuprinse în acest articol, respectând și ordinea utilizării lor, aceea a așezării alineatelor de la (1) la (6). Aceste principii de interpretare a legii obligatorii în dreptul fiscal sunt consacrate de altfel și de dreptul civil roman, ca instrumente generale de interpretare a legilor.

În acest sens, dacă avem în vedere primul principiu, acela al interpretării legii în sensul voinței legiuitorului așa cum aceasta este exprimată în lege, constatăm că utilizarea de către legiuitor a unei exprimări generice, „potrivit legii”, a avut drept intenție tocmai aceea de a viza toate actele cu caracter normativ care stau la baza organizării și desfășurării activităților independente, acest sens larg fiind de altfel sensul în care această sintagmă este utilizată de regulă. Atunci când intenția legiuitorului este de a fi restrictiv în trimiterile de acest fel, fie folosește expresia „act normativ de rangul legii” (exp. Ordonanța 17/2015 privind eliminarea obligativității utilizării ștampilei, modificările și completările ulterioare) sau expresia „la nivel de lege” care exprimă, de asemenea, cu claritate rangul, nivelul de reglementare, fie în cel mai rău caz, face aceste precizări cu privire la nivelul de reglementare în instrumentul de prezentare al actului normativ. În cazul nostru legiuitorul nu a făcut nici una nici alta și astfel după aplicarea primelor două alineate ale art. 13 constatăm că intenția acestuia a fost aceea de a viza toate actele cu caracter normativ indiferent de rangul acestora.

În aceste condiții, pentru a concluziona nici nu a mai fost nevoie de parcurgerea succesivă a celorlalte alineate ale art. 13, în sensul în care prevederile art. 291⁴ alin 7 trebuie interpretate este suficient de clar așa după cum am arătat. De fapt parcurgerea celorlalte aliniatelor nu ar face decât să ne întărească aceeași concluzie. Mai mult, dacă legiuitorul ar fi dorit să confere textului legal un alt sens, atunci, doar acesta avea și posibilitatea să o facă, dar și obligația să asigure claritate și predictibilitate acestui text legal.

În plus, există și argumente de natură juridică și economică care susțin exceptarea consultanților fiscali din sfera obligației de raportare conform prevederilor Directive, în baza obligației preexistente în legislația națională de păstrare a secretului profesional. În acest sens vă rugăm să aveți în vedere următoarele:



- importanța respectării secretului profesional și autorității morale ce trebuie acordate relației dintre client-consultant fiscal decurge din faptul că această valoare este legal protejată la cel mai înalt nivel, existând și sancțiuni de natură penală a celor care încalcă o asemenea îndatorire.
- nerespectarea obligației de păstrarea a secretului profesional în cazul consultanților fiscali în urma implementării prevederilor Directivei ar putea aduce atingere dreptului la apărare al contribuabililor (Art. 9 CPF). Acest drept se încadrează în drepturile fundamentale care sunt integrate ca parte a principiilor generale de drept, a căror respectare este asigurată și de dreptul Uniunii Europene.
- nerespectarea privilegiului secretului profesional în cazul profesiilor liberale, inclusiv în cazul consultanților fiscali, ar putea aduce atingere interesului public. În acest sens, confidențialitatea informațiilor divulgate de către client consultantului fiscal este una dintre obligațiile fundamentale ale consultantului fiscal, al cărui obiectiv primordial este protejarea drepturilor și intereselor legitime ale contribuabilului. Totodată, privilegiul secretului profesional este piatra de temelie a încrederii dintre consultant fiscal și client, contribuabil, similar relației client -avocat.
- imposibilitatea respectării obligației de păstrarea a secretului profesional în cazul consultanților fiscali încalcă principiile generale ale materiei fiscale și, în special, garanția secretului profesional client-furnizor în privința sfatului acordat, aspecte care ar putea genera, într-un viitor mai mult sau mai puțin îndepărtat, noi litigii fiscale.
- prevederile articolului 8ab(5) al Directivei ar trebui implementate la nivel național astfel încât acestea să permită pe deplin respectarea obligației păstrării secretului profesional deja stipulat în cazul anumitor categorii de profesii liberale care se încadrează în categoria intermediarilor (așa cum în cazul consultanților fiscali, exercitarea profesiei include drepturi și obligații, inclusiv păstrarea confidențialității, drepturi și obligații ce sunt prevăzute de lege).
- protecția confidențialității reprezintă un aspect care a fost atent tratat în cazul tuturor statelor membre care au implementat DAC6 până la acest moment, **concluzia fiind de respectare a prevederilor legale preexistente privind obligația păstrării secretului profesional** în cazul consultanților fiscali (de exemplu Austria, Belgia, Bulgaria, Croația, Cehia, Germania, Luxemburg, Polonia, Slovacia etc..
- respectarea privilegiului secretului profesional, de exemplu în cazul avocaților în ceea ce privește exceptarea de la raportare, dar nu și în cazul consultanților fiscali ar putea atrage și



o problemă de natură concurențială în ceea ce privește prestarea serviciilor de asistență pe probleme de natură fiscală, întrucât o parte a serviciilor prestate de către consultanții fiscali ar putea fi realocate avocaților specializați în domeniul contenciosului administrativ de către contribuabili, acest lucru fiind generat nu de către condițiile normale de piață și de un mediu concurențial unitar, ci de tratamentul inegal generat de interpretarea și aplicarea normelor legislative nou-implementate.

Solicitare

În contextul celor descrise mai sus, vă solicităm respectuos clarificări cu privire la încadrarea consultanților fiscali în contextul dispozițiilor Directivei cu privire la obligația de raportare a liber profesioniștilor în ceea ce privește invocarea privilegiului de natura secretului profesional, respectiv să ne indicați dacă un consultant fiscal, în calitatea sa de intermediar în sensul Directivei, se încadrează pe prevederile Art. 291⁴, fiind protejat de secretul profesional și având în conformitate cu prevederile Directivei numai obligația de a notifica alți intermediari implicați în aranjamentul transfrontalier sau contribuabilul relevant, neavând obligația de raportare decât cu acordul scris al contribuabilului relevant.

În speranța obținerii unui răspuns cu celeritate, vă mulțumim anticipat.

Cu respect,

Dan Manolescu

Președinte CCF