



## EXPERTIZA FISCALĂ VERSUS EXPERTIZA CONTABILĂ CU COMPONENTĂ FISCALĂ

În contextul unei legislații imperfecte și incomplete referitoare la problematica expertizelor fiscale versus expertizele contabile cu componentă fiscală și respectiv calitatea deținută de autorii acestor expertize, care a generat și o practică judiciară neunitară, Camera Consultanților Fiscali susține următoarea **OPINIE**:

### 1. Norme legale aplicabile

- art. 330 alin. (1) C. proc. civ.: *“Când, pentru lămurirea unor împrejurări de fapt, instanța consideră necesar să cunoască părerea unor specialiști, va numi, la cererea părților ori din oficiu, unul sau 3 experți. Termenul va fi stabilit astfel încât depunerea raportului de expertiză la instanță să aibă loc conform dispozițiilor art. 336.”*;
- art. 172 alin. (1) C. proc. penală: *“Efectuarea unei expertize se dispune când pentru constatarea, clarificarea sau evaluarea unor fapte sau împrejurări ce prezintă importanță pentru aflarea adevărului în cauză este necesară și opinia unui expert”*;
- art. 14 alin. (1) din OG nr. 2/2000, *„Persoana care a dobândit calitatea de expert tehnic judiciar sau de specialist, în condițiile prezentei ordonanțe, poate efectua expertize tehnice judiciare numai în specialitatea în care a fost atestată”*;
- alin. (2) al art. 14 din OG nr. 2/2000: *„Specializările expertizei tehnice judiciare sunt stabilite în Nomenclatorul specializărilor expertizei tehnice judiciare, aprobat prin ordin al ministrului Justiției și libertăților cetățenești”*;
- există o specializare distinctă, respectiv *„Fiscalitate”* la poziția 46 din Nomenclatorul aprobat prin OMJ nr. 199/C/2010;
- în plus, există și o subspecializare denumită *„Fiscalitate”* în cadrul specializării *„Contabilitate”* la poziția 23 din același Nomenclator;
- art. 3 alin. (1) lit. g) din O.G. nr. 71/2001 conform căroră în sfera activității de consultanță fiscală se include și *„realizarea de expertize fiscale judiciare la solicitarea organelor judecătorești sau de cercetare penală. În acest caz, art. 42 din Legea nr. 134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, se aplică în mod corespunzător. Expertizele fiscale judiciare se realizează numai de consultanții fiscali activi înscriși în evidențele Ministerului Justiției - Serviciul profesii juridice conexe”*;
- art. 6 lit. d) din OG nr. 65/1994 conform căroră expertul contabil este competent să efectueze *“expertize financiar-contabile, inclusiv expertize financiar-contabile cu componentă fiscală,*



*dispuse de organele judiciare sau solicitate de persoanele fizice ori juridice în condițiile prevăzute de lege și de reglementările CECCAR”;*

- art. 72 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală conform căruia *“Documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului/plătitorului constituie probe la stabilirea bazei de impozitare. În cazul în care există și alte acte doveditoare, acestea vor fi luate în considerare la stabilirea bazei de impozitare”*.

## **2. Exemple de jurisprudență incidentă problematicii**

- Decizia nr. 6457/2019 a Înaltei Curți de Casație și Justiție – Secția de Contencios Administrativ și Fiscal pronunțată într-o cauză în care erau contestate actele emise de inspecția fiscală (decizie de impunere și raport de inspecție fiscală). Astfel:
  - contribuabilul a solicitat efectuarea unei expertize contabile, probă încuviințată de prima instanță, care a admis obiectivele și a desemnat pentru efectuarea expertizei un expert contabil;
  - obiectivele expertizei au constat în stabilirea bazei de impunere pentru impozitul pe clădiri și teren, a sumelor achitate în plus cu titlul de impozit și a majorărilor de întârziere datorate;
  - în cauză s-a formulat și cerere de anulare a raportului de expertiză pe motiv că aceasta a fost efectuată de un expert contabil și nu de un consultant fiscal;
  - instanța a respins critica ca fiind neîntemeiată, reținând că din actele dosarului rezultă că persoana care a efectuat expertiza deține atât specialitatea contabilă, cât și cea fiscală;
  - reținem deci că în speța, ce a avut ca obiect obligații fiscale stabilite de organul fiscal și contestate de contribuabil, a fost încuviințată o expertiză contabilă, dar care a fost efectuată de un expert care avea atât calitatea de expert contabil, cât și calitatea de consultant fiscal.
- Decizia nr. 260/2019 a Curții de Apel Timișoara pronunțată într-o speță având ca obiect anularea actelor administrative fiscale, în cauză fiind administrată proba cu expertiză fiscală și în care:
  - organul fiscal, prin recursul formulat împotriva sentinței pronunțată de judecătorul fondului, cu privire la expertiza fiscală efectuată în speță, a apreciat că, deși instanța fondului a reținut că aceasta a fost efectuată de un expert contabil autorizat în specialitatea contabilitate-fiscalitate, în speță trebuie efectuată o expertiză fiscală efectuată obligatoriu de un consultant fiscal, întrucât obiectul acțiunii îl reprezintă anularea unor acte administrative care privesc impozite și taxe. În plus, organul fiscal a menționat că nu a cunoscut la momentul desemnării expertului că acesta nu are calitatea



de expert fiscal. Or, dat fiind că în cauză obiectul acțiunii îl reprezintă constatarea unor drepturi și obligații privind impozite și taxe prevăzute de Codul fiscal, în acest caz, cadrul profesional îl reprezintă expertiza fiscală efectuată obligatoriu de un consultant fiscal;

- instanța de recurs, reținând că în speță reclamata a solicitat efectuarea unei expertize fiscale, a constatat că instanța de fond, încuviințând expertiza, a desemnat un expert contabil. Mai mult, instanța de fond a admis acțiunea întemeindu-se în mare măsură pe constatările din expertiza contabilă efectuată în cauză, în condițiile în care a fost investită cu o acțiune împotriva unui act administrativ fiscal și se contestau obligații fiscale. Or, raportat la obiectul acțiunii – constatarea unor obligații fiscale ale reclamantei – instanța de recurs a considerat că se impune examinarea competenței expertului contabil în efectuarea unei expertize fiscale. În acest sens, instanța a reținut prevederile art. 3 alin. (1) din OG nr. 71/2001 și ale Hot. nr. 13/2008 a Camerei Consultanților Fiscali și apreciază că expertizele fiscale judiciare pot fi efectuate doar de către consultanți fiscali;
- în plus, instanța a reținut că, contrar susținerilor expertului contabil (acesta a susținut competența expertului contabil de a efectua expertize fiscale potrivit OG nr. 65/1994), având în vedere art. 26 din OG nr. 71/2001, reține că rezultă îndubitabil că în urma intrării în vigoare a OG nr. 71/2001, numai experții – consultanți fiscali – sunt competenți să efectueze expertize având ca obiect determinarea obligațiilor fiscale ale contribuabililor. Ca urmare, instanța de recurs a arătat că expertiza este lovită de nulitate, fiind efectuată de o persoană care nu avea competența legală în domeniul supus expertizei. Totodată, instanța a reținut că în cauză se impune necesitatea efectuării unei expertize fiscale. Astfel, întrucât obiectivele expertizei vizau obligații fiscale care sunt de competența expertului fiscal, se impune efectuarea unei expertize fiscale.

### 3. Opinia Camerei Consultanților Fiscali

Având în vedere cele mai sus menționate, reținem următoarele:

- chiar din jurisprudența menționată, care este doar exemplificativă, rezultă că nu există o practică unitară în ceea ce privește cauzele în care se impune o expertiză fiscală sau o expertiză contabilă în subspecializarea fiscalitate/expertiză contabilă cu componentă fiscală;
- este însă clar că atunci când în cauză se dispune o expertiză fiscală, aceasta poate fi efectuată doar de un consultant fiscal. *Per a contrario*, atunci când în cauză se dispune o expertiză contabilă cu componentă fiscală, aceasta poate fi efectuată doar de un expert contabil care a optat pentru subspecializarea fiscalitate a expertizei contabile;
- problema care se pune este așadar aceea a delimitării sferelor celor două categorii de expertize: expertiza fiscală subsumată domeniului fiscalitate (poz. 46 din Nomenclatorul specializărilor



expertizelor tehnice) și expertiza contabilă cu componentă fiscală subsumată domeniului contabilitate – subspecializarea fiscalitate (poz. 23 din Nomenclatorul specializărilor expertizelor tehnice);

- regăsim totuși definită sfera expertizei fiscale în Normele de realizare a expertizelor fiscale la solicitarea instanțelor judecătorești, organelor de cercetare penală, organelor fiscale sau a altor părți interesate în Hotărârea Camerei Consultanților Fiscali nr. 13/2011. Astfel, conform normelor precizate, „*Expertizele fiscale judiciare se referă la obligațiile ce fac obiectul veniturilor la bugetul consolidat al statului și pentru alte impozite și taxe similare în relația cu alte țări.*” Altfel spus, în sfera expertizei fiscale intră aspecte/obiective ce țin de stabilirea obligațiilor fiscale ale unui contribuabil și care fac obiectul unui litigiu între contribuabilul titular al obligațiilor în cauză și organele fiscale care au stabilit respectivele obligații fiscale prin acte administrative fiscale atacate la instanțele judecătorești competente;
- în acest context ar trebui să precizăm că, așa cum rezultă din art. 10 C. pr. fisc., contribuabilul trebuie să prezinte mijloacele doveditoare (probe) care stau la baza stabilirii cuantumului obligațiilor fiscale. În plus, potrivit art. 72 din același act normativ, în cazul contribuabililor care au obligația conducerii evidenței contabile, aceasta constituie principalul mijloc de probă cu privire la stabilirea bazei de impozitare, fără a fi însă și singurul. Ca urmare, atunci când se efectuează o expertiză fiscală de către consultantul fiscal desemnat, iar contribuabilul titular al obligațiilor fiscale conduce o contabilitate, fiind obligat de lege în acest sens, contabilitatea este principalul mijloc de probă pe care se întemeiază expertiza. În acest context, se poate spune că fiscalitatea este componenta principală a expertizei fiscale, care-i definește astfel domeniul, contabilitatea fiind componenta secundară, în considerarea însușirii ei de a fi mijloc de probă;
- pe de altă parte, pornind de la obiectul expertizei judiciare astfel cum acesta este definit la art. 330 alin. (1) C. proc. civ. și art. 172 alin. (1) C. proc. penală, respectiv „lămurirea unor împrejurări de fapt” sau „constatarea, clarificarea sau evaluarea unor fapte sau împrejurări”, putem reține că obiectul expertizei fiscale este acela de a lămuri/stabili/determina o împrejurare/situație de fapt fiscală. Cu alte cuvinte expertiza fiscală, în calitate de probă doveditoare, determină obținerea de cunoștințe asupra faptelor fiscale. Cu această ocazie, expertul fiscal transmite instanței experiențe și cunoștințe de specialitate proprii domeniului fiscal;
- stabilirea situației de fapt fiscală constă în determinarea realității faptelor care prezintă relevanță fiscală și probarea acestora sau, cu alte cuvinte, constatarea existenței anumitor fapte cu relevanță fiscală în baza unor probe (ex. stabilirea cheltuielilor deductibile pe baza evidenței contabile și/sau a documentelor justificative). În acest sens, cel îndreptățit la stabilirea situației de fapt fiscale *reprezintă* faptele, ceea ce implică două tipuri de probleme: reprezentarea faptelor în raport de specializarea/cunoștințele de specialitate/abilitățile deținute și, pe de altă parte, prin probarea faptelor. Se formează ceea ce se poate intitula o imagine a faptelor la care se aplică norma;



- altfel spus, stabilirea situației de fapt fiscale în scopul determinării cuantumului corect al obligațiilor fiscale în cazul contribuabililor care au obligația conducerii unei contabilități se fundamentează, în primul rând pe evidența contabilă și documentele justificative care au stat la baza înregistrărilor în contabilitate, dar și a altor documente sau evidențe care nu reprezintă o evidență contabilă, cum ar fi, spre exemplu evidența extracontabilă (evidența tehnico-operativă), dosarul prețurilor de transfer etc.;
- în fapt, legiuitorul a prevăzut specializări distincte ale expertizei judiciare ce ar putea viza domeniul fiscalității:
  - **specializarea în materie fiscală**, domeniu alocat expertizei fiscale, domeniul fiind definit ca cel al stabilirii de obligații fiscale, utilizând ca mijloc de probă evidența contabilă dar și orice alte acte/mijloace doveditoare ce-i sunt puse expertului la dispoziție de părți (contribuabil și organul fiscal). În acest scop, expertul judiciar, care trebuie să aibă calitatea de consultant fiscal, stabilește relevanța fiscală a actelor/operațiunilor/tranzacțiilor înregistrate în contabilitate, pe baza documentelor justificative care au stat la baza înregistrărilor în contabilitate puse la dispoziție de contribuabil, dar și a altor probe puse la dispoziție de organul fiscal care a stabilit obligațiile fiscale litigioare prin actele administrative fiscale atacate;
  - **specializarea în materie contabilă cu componentă fiscală**, care ar putea fi definită prin prisma art. art. 330 alin. (1) C. proc. civ. și art. 172 alin. (1) C. proc. penală, ca fiind aceea ce are ca obiect de a lămuri/stabili/determina o împrejurare/situație de fapt contabilă, mai precis corecta înregistrare în contabilitate a actelor/operațiunilor/tranzacțiilor, componenta contabilă fiind cea care prevalează. În ceea ce privește componenta fiscală, având rol secundar în cazul unei astfel de expertize, nedefinită de vreun text normativ, dă naștere doar la speculații în sensul că și aceasta ar consta în stabilirea de obligații fiscale;
- în acest context rămâne la latitudinea părților și a avocaților care-i asistă când se solicită proba cu expertiza și care cunosc fondul cauzei și necunoscutele pe care trebuie să le lămurească expertiza, precum și a judecătorului care o încuviințează și desemnează expertul pe care îl apreciază ca fiind competent în clarificarea situației de fapt în speța dedusă judecății, astfel:
  - să opteze între a cere o expertiză fiscală sau o expertiză contabilă cu componentă fiscală,  
iar
  - în cazul în care se cere și **încuviințează o expertiză fiscală**, considerăm obligatoriu necesară desemnarea ca expert a unei persoane care are calitatea de consultant fiscal;
  - în cazul în care se cere și **încuviințează o expertiză contabilă cu componentă fiscală**, considerăm că se poate desemna ca expert,



- fie o persoană ce are calitatea de expert contabil, care are și subspecializarea fiscalitate declarată în fișa de opțiuni anuală, atunci când obiectivele expertizei sunt preponderent de natură contabilă,

- fie o persoană care are atât calitatea de expert contabil, cât și calitatea de consultant fiscal, atunci când obiectivele expertizei sunt preponderent de natură fiscală.

În concluzie, argumentele ce ar putea fi invocate în scopul încuviințării unei expertize fiscale în litigiile ce au ca obiect stabilirea de obligații fiscale, iar nu a unei expertize contabile cu componentă fiscală, se referă la obiectul acțiunii, care îl reprezintă stabilirea unei situații de fapt fiscală, de regulă în baza evidenței contabile, în scopul determinării sumei corecte a obligațiilor fiscale ce fac obiectul litigiului sau, după caz, a prejudiciului. Acest obiect este în acord cu obiectul expertizei fiscale definit de Hotărârea nr. 13/2011 a Camerei Consultanților Fiscali.

De asemenea, în situația în care analiza acestor argumente ne conduce la concluzia că, de fapt componenta fiscală a expertizei este primordială, prin scopul și obiectivele sale, dar există și o componentă contabilă, cu rol secundar în expertiză, în considerarea evidenței contabile de a fi principalul mijloc de probă pentru stabilirea obligațiilor fiscale (art. 72 C. pr. Fisc.), chiar dacă se încuviințează o expertiză contabilă cu componentă fiscală, aceasta se efectuează doar de experții judiciari care au și calitatea de consultant fiscal.

Dacă însă, în cazul unei expertize contabile cu componentă fiscală, componenta principală, prin scopul și obiectivele acesteia, este cea contabilă, ceea ce înseamnă că obiectivele privesc, în principal, materia contabilă, iar componenta fiscală, are și rol evident secundar, atunci expertiza poate fi realizată și de un expert contabil care nu este și consultant fiscal.