



Ministerul Finanțelor Publice

Direcția generală de legislație fiscală și
reglementări vamale și contabile

Nr. 821135/21.07.2020

Domnului Dan MANOLESCU,
Președinte
Camera Consultanților Fiscali
Adresa: str. Alexandru Constantinescu nr. 61, sector 1, CP 011427

Stimate domnule președinte,

Având în vedere obiectul adresei dumneavoastră, înregistrată în evidența Camerei Consultanților Fiscali sub nr. 2474/03.06.2020 (în continuare *adresa*), vă comunicăm următoarele:

I. Situația de fapt

Din conținutul *adresei* reiese că aceasta are ca obiect o solicitare vizând sfera de aplicabilitate a clauzei de raportare specială prevăzută la art. 291⁴ alin. (7) din *Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală*, modificată și completată (denumită în continuare *Codul de procedură fiscală*), sferă care în opinia dumneavoastră înglobează și intermediarii care își desfășoară activitatea sub auspiciile regulamentelor care guvernează exercitarea profesiei de *consultant fiscal*.

Prevederile art. 291⁴ au fost inserate în *Codul de procedură fiscală* prin intermediul *Ordonanței Guvernului nr. 5/2020 pentru modificarea și completarea Legii nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală*, act normativ care a constituit instrumentul de reglementare prin care au fost transpuse în legislația națională prevederile Directivei 2018/822¹ (denumită în continuare *DAC6*).

¹Directiva (UE) 2018/822 a Consiliului din 25 mai 2018 de modificare a Directivei 2011/16/UE în ceea ce privește schimbul automat obligatoriu de informații în domeniul fiscal cu privire la modalitățile transfrontaliere care fac obiectul raportării, publicată în Jurnalul Oficial al Uniunii Europene, L 139, 5 iunie 2018.

Concluzia argumentelor expuse în adresă este că intermediarii din categoria consultanților fiscali pot invoca obligația de păstrare a secretului fiscal, caz în care considerați că, atunci când intermediarul nu obține acordul contribuabilului relevant, devin incidente dispozițiile art 291⁴ alin. (8) din Codul de procedură fiscală.

II. Cadrul legal

- Constituția României din 21 noiembrie 1991, republicată;
- Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare;
- Ordonanța Guvernului nr. 71/2001 privind organizarea și exercitarea activității de consultanță fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

III. Opinia direcției noastre

Prezenta opinie se bazează exclusiv pe situația de fapt descrisă în solicitarea adresată și poate produce efecte numai în cazul în care sunt respectate principiile generale de conduită în administrarea creanțelor fiscale și de aplicare a prevederilor legislației fiscale prevăzute de Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

Opinia produce efecte în limita și în condițiile stabilite de prevederile art. 6 din Codul de procedură fiscală.

De asemenea, opinia privind tratamentul fiscal și cadrul legal sunt aplicabile operațiunii descrise doar în măsura în care aceasta este afectată realizării unui scop licit și moral și nu are rolul de a certifica natura operațiunilor descrise, realitatea și substanța economică a acestora, acesta reprezentând atribuția exclusivă a organului fiscal.

În prealabil, considerăm că pentru a înțelege scopul și modul de funcționare a mecanismului transpus în legislația națională prin prevederile alin. (7) și (8) de la art. 291⁴, trebuie identificată voința legiuitorului unional.

Astfel, recitalul DAC6 amintește de eforturile la care s-au angajat Comisia Europeană și statele membre pentru a combate efectul de eroziune a veniturilor bugetare de natură fiscală. Scăderea ponderii veniturilor obținute din impozite directe în totalul veniturilor de natură fiscală ale bugetului general consolidat sunt consemnate în majoritatea rapoartelor anuale privind sustenabilitatea finanțelor publice în statele membre, fiind din ce în ce mai clar că principala cauză este reprezentată de punerea la dispoziția plătitorilor de impozite a unor structuri complexe care, de regulă, au o componentă transfrontalieră.

Consecința directă a acestei stări de fapt, care este caracterizată de o reducere a veniturilor bugetare fiscale ca procent din veniturile bugetare anuale, constă în blocarea reformării sistemelor naționale de impozitare prin care statele membre ar putea stimula creșterea economică prin măsuri de forma reducerii unor cote de impozitare sau relaxării regulilor privind determinarea bazei de impozitare, menite să stimuleze creșterea economică.

Având ca sursă de inspirație Acțiunea 12 din planul de acțiune BEPS² al Organizației pentru Cooperare și Dezvoltare Economică, DAC6 caută să responsabilizeze intermediarii și are ca obiectiv principal implementarea unui mecanism care este de așteptat să aibă un efect disuasiv, prin asta înțelegând descurajarea intermediarilor de la proiectarea și comercializarea acestor aranjamente transfrontaliere de planificare fiscală potențial agresivă.

Obligația de raportare vizează în primul rând acele persoane care sunt implicate în proiectarea, promovarea, comercializarea sau implementarea schemelor de planificare fiscală agresivă (denumite generic în cuprinsul DAC6 ca „intermediari”) și pe plan secundar beneficiarii respectivelor scheme denumiți generic „contribuabili relevanți”.

În acest sens, prevederile art. 8ab pct. 5 din Directiva 2011/16/UE (denumită în continuare DAC1), forma consolidată cu amendamentele inserate prin DAC6, conferă statelor membre opțiunea de a implementa, cu ocazia transpunerii directivei DAC6 în legislația națională, un mecanism prin care intermediarii pot fi exonerati de la obligația de raportare a schemelor de planificare fiscală agresivă, atunci când aceștia, în exercitarea profesiei potrivit reglementărilor aplicabile, fac obiectul unei obligații de păstrare a secretului profesional în conformitate cu legislația națională aplicabilă.

Deși nu este specificată cu claritate, această abordare a legiuitorului unional are la bază o analiză detaliată privind privilegiile profesionale de care se bucură persoanele care exercită unele tipuri de profesii liberale în conformitate cu legislația națională aplicabilă, în cazul unor state membre aceste privilegii izvorând din constituția statului respectiv.

De altfel, opțiunile de reglementare avute în vedere la momentul elaborării propunerii de directivă ce avea să se concretizeze prin adoptarea DAC6 sunt prezentate în detaliu în cuprinsul evaluării³ de impact efectuată la nivelul Comisiei Europene. Pe de altă parte, legislația națională din statele membre, în anumite cazuri, conferă beneficiarului serviciului prestat de intermediar dreptul de a îi cere celui din urmă să renunțe la obligația de păstrare a secretului profesional în vederea îndeplinirii unei obligații stabilite prin lege.

²Base Erosion and Profit Shifting – <https://www.oecd.org/tax/beps/>

³<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=SWD:2017:0236:FIN>

Concluzionând, dispozițiile DAC6 responsabilizează intermediarii și constituie premise pentru a avea așteptări rezonabile ca aplicarea directivei să contribuie în mod semnificativ la utilizarea în mod eficace și eficient a resurselor aflate la dispoziția administrațiilor fiscale pentru a obține, într-o etapă incipientă, informații cu privire la schemele de planificare potențial agresivă care urmează a fi implementate.

În ceea ce privește transpunerea DAC6 în legislația națională, legiuitorul român a reglementat situațiile în care intermediarii, desfășurându-și activitatea potrivit normelor care reglementează modul de exercitare a profesiei, sunt ținuti să păstreze secretul profesional.

Astfel, potrivit dispozițiilor art. 291⁴ alin. (7) și (8) din Codul de procedură fiscală:

„(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.

(8) În lipsa acordului prevăzut la alin. (7):

a) intermediarul notifică, fără întârziere, în scris, oricărui alt intermediar obligația de raportare a informațiilor prevăzute la alin. (19);

b) intermediarul notifică, fără întârziere, în scris, contribuabilului relevant obligația de raportare a informațiilor prevăzute la alin. (19), în cazul în care nu există un alt intermediar.”

În implementarea acestui mecanism, legiuitorul național a ținut seama de principiul neutralității, consacrat la alin. (1) al art. 16 din Constituția României potrivit căruia *„cetățenii sunt egali în fața legii și a autorităților publice, fără privilegii și fără discriminări.”*

Dând vocație acestor prevederi se evită instituirea unei reglementări de de natură să genereze cazuri în care, pentru aceeași situație de fapt, sunt aplicate tratamente diferențiate între intermediari.

Din formularea prevederilor art. 291⁴ alin. (7) reiese că legiuitorul a avut în vedere actele normative cu putere de lege care impun practicienilor obligația păstrării secretului profesional.

În cazul organizației a cărei conducere o exercită, responsabilă printre altele cu reprezentarea în relația cu autoritățile publice, protejând interesele entităților care furnizează servicii de natura *consultanței fiscale*, legislația relevantă este reprezentată de *Ordonanța Guvernului nr. 71/2001 privind organizarea și exercitarea activității de consultanță fiscală, cu modificările și completările ulterioare*.

Sediul materiei privind obligația păstrării secretului profesional se regăsește la art. 21⁹ alin. (3) din OG nr. 71/2001, astfel că în temeiul acestuia *„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.”

În vederea exercitării profesiei, Consiliul superior al Camerei Consultanților Fiscali, în temeiul art. 10 din OG nr. 71/2001, a adoptat *Hotărârea nr. 3/2017 pentru aprobarea Regulamentului de organizare și funcționare al Camerei Consultanților Fiscali*, în a cărei anexă este dezvoltat în cuprinsul capitolului 3 – intitulat Drepturile și obligațiile membrilor Camerei – conceptul reprezentat de obligația de păstrare a secretului profesional.

Astfel, potrivit art. 9 alin. (2) lit. h) din anexa la HCCF nr. 3/2017, între cerințele pentru care conformarea este obligatorie învedereăm obligația de păstrare a secretului profesional, aceasta vizând toate informațiile și datele de orice tip, în orice formă și pe orice suport puse la dispoziție de client și documentația întocmită de consultant, inclusiv gestionarea și arhivarea corespunzătoare la sediul profesional.

Chiar dacă regimul obligației de păstrarea a secretului profesional este detaliat într-un act normativ de rang inferior legii, considerăm că această abordare respectă exigențele de tehnică legislativă având în vedere că, potrivit prevederilor art. 4 alin. (3) din Legea nr. 24/2000, *„actele normative date în executarea legilor, ordonanțelor sau a hotărârilor Guvernului se emit în limitele și potrivit normelor care le ordonă”*.

În ceea ce privește condiția prevăzută la art. 291⁴ alin. (7) din Codul de procedură fiscală, considerăm că aceasta vizează toate actele normative cu putere de lege.

În acest sens, prezintă relevanță principiul *„unde legea nu distinge nici noi nu trebuie să distingem”* (ubi lex non distinguit, nec nos distinguere debemus), în considerarea faptului că, în lipsa indicării expres în cuprinsul normei de la art. 291⁴ alin. (7) din Codul de procedură fiscală, legiuitorul a avut în vedere întreaga plajă de acte normative ale căror putere juridică este de rangul legii (ordonanțe, ordonanțe de urgență și legi).

Pe de altă parte, apreciem că atribuirea unui sens larg sintagmei *„potrivit legii”* este singura cale prin care se poate asigura cadrul legal pentru tratamentul nediscriminatoriu aplicabil în situația în care profesioniștii care dobândesc calitatea de *intermediar*, devenind astfel subiect al obligației de raportare prevăzute la art. 291⁴ alin. (1) din Codul de procedură fiscală, își desfășoară activitatea potrivit regulilor reglementate prin acte normative de rangul legii prin care se instituie în sarcina acestora obligația de păstrare a secretului profesional.

În virtutea argumentelor antementionate considerăm că, în măsura în care își desfășoară activitatea potrivit normelor care reglementează

exercitarea profesiei, consultanții fiscali pot invoca în relația cu Agenția Națională de Administrare Fiscală obligația de păstrare a secretului profesional și, prin urmare, aplicabilitatea dispozițiilor art. 291⁴ alin. (8) și (7), teza finală.

Cu stimă,

Director general