



Nr. 12201/15.10.2026

Către,

MINISTERUL FINANTELOR

În atenția: DOMNULUI MINISTRU AL FINANTELOR – ALEXANDRU NAZARE

AGENȚIA NAȚIONALĂ DE ADMINISTRARE FISCALĂ

În atenția: DOMNULUI PREȘEDINTE – ADRIAN NICUȘOR NICA

Referitor la: Efectele Ordinului Președintelui ANAF nr. 1123/21.09.2026 pentru modificarea și completarea OPANAF nr. 352/2022 privind procedura de soluționare a deconturilor cu sume negative de TVA cu opțiune de rambursare

Stimate Domnule Ministru,

Stimate Domnule Președinte,

În temeiul art. 24² alineatul (3) din OG nr. 71/2001, referitor la modul de cooperare între Ministerul Finanțelor Publice și Camera Consultanților Fiscali, precum și în baza prevederilor Hotărârii Consiliului superior al CCF nr. 3/2025 pentru aprobarea Procedurii interne privind asigurarea implementării și aplicării art. 2 din Procedura de îndrumare și asistență a contribuabililor/plătitorilor, acordate de către Agenția Națională de Administrare Fiscală, și de coordonare metodologică a activității de aplicare unitară a legislației fiscale și procedural fiscale desfășurate de structurile de asistență contribuabili, precum și în domeniul tehnologiei informației, aprobată prin Ordinul ministrului finanțelor nr. 1.233/2021, cu modificările și completările ulterioare;

Ca urmare a informațiilor și solicitărilor consultanților fiscali membri ai Camerei, cu privire la efectele practice ale aplicării Ordinului Președintelui ANAF nr. 1123/21.09.2026 pentru modificarea și completarea OPANAF nr. 352/2022 privind Procedura de soluționare a deconturilor cu sume negative de TVA cu opțiune de rambursare, am procedat la analiza prevederilor acestuia, precum și a documentului de fundamentare și motivare a acestuia identificat pe site-ul ANAF.

După cum știți, Camera Consultanților Fiscali a reprezentat în mod constant un partener de dialog transparent și constructiv al ANAF și MF în toate inițiativele care au avut drept scop îmbunătățirea legislației fiscale și procedural fiscale realizate pentru modernizarea și eficientizarea administrației fiscale, care să conducă la o creștere a nivelului de conformare fiscală.

În acest context al cooperării interinstituționale pentru îmbunătățirea conformării fiscale, susținem fără rezerve atât eforturile de digitalizare ale Agenției, cât și demersurile și acțiunile vizibile ale acesteia realizate în scopul combaterii fraudei în materie de TVA.

Cu toate acestea, în opinia noastră, măsurile adoptate de administrația fiscală în acest scop, nu trebuie să conducă la perturbarea întregului mediu economic, a fluxurilor financiare naturale din economie și la afectarea contribuabililor corecți și de bună credință.

Cu alte cuvinte, nu putem fi de acord ca în gestionarea raporturilor fragile dintre administrația fiscală și contribuabili abordarea poate fi una de tipul ”scopul scuză mijloacele”, pentru că atunci când mijloacele sunt nepotrivite, nu ne atingem pe fond nici scopul, dar cu siguranță reușim să distrugem și ceea ce s-a realizat deja cu eforturi de ambele părți. Întotdeauna am semnalat astfel de pericole și de multe ori am reușit împreună să prevenim sau să corectăm aceste fenomene prin cooperare și dialog.

Cu titlu prealabil, amintim că Procedura fiscală de soluționare a deconturilor de TVA cu opțiune de rambursare bazată pe analiza de risc a fost implementată în România începând cu anul 2004, fiind pregătită și fundamentată în detaliu de specialiști cu experiență ai administrației noastre fiscale în cadrul unui proiect cu o durată de cca un an, coordonat de specialiști ai administrației fiscale din Olanda, țară al cărui model a și stat la baza acestei proceduri.

Până la acea dată în România toate rambursările de TVA (100%) se realizau doar în urma unui control fiscal anticipat, iar la aceeași dată administrația fiscală olandeză rambursa TVA fără control fiscal anticipat, bazându-se exclusiv pe rezultatele analizei de risc pentru cca 99% din deconturi și doar un procent de sub 1% din deconturi erau supuse unui control fiscal prealabil rambursării.

În toată această perioadă de mai bine de 20 de ani, mecanismul de analiză de risc implementat de ANAF a fost îmbunătățit pe baza experienței dobândite și analizei eficienței lui, iar procentul deconturilor rambursate doar în baza analizei de risc a crescut în mod treptat până la cca 90% din totalul deconturilor, fără ca prin inspecțiile fiscale ulterioare asupra rambursărilor astfel realizate să se constate diferențe semnificative de sume care nu ar fi îndeplinit condițiile de rambursare, acestea fiind de sub 2% din TVA de rambursat cu control ulterior.

În aceste condiții, suntem perfect de acord că procedura existentă înainte de intrarea în vigoare a OPANAF nr. 1123/21.09.2026 putea și trebuia îmbunătățită și perfecționată prin valorizarea tuturor dezvoltărilor importante obținute de ANAF în ultima perioadă, ca urmare a proceselor de digitalizare masivă, astfel încât procedura de analiză de risc a rambursărilor să capete o acuratețe cât mai mare și astfel să confere o siguranță sporită administrației fiscale, pentru rambursările realizate automat în baza acesteia.

Convingerea noastră a fost însă, că atât modificarea art. 169 Cod procedură fiscală prin OUG nr. 38/2026, cât și a OPANAF nr. 352/2022, urmăresc aceste obiective legitime ale administrației fiscale, de a reduce controlat numărul deconturilor soluționate cu inspecție fiscală anticipată, prin rafinarea analizei de risc la rambursare bazate pe noile informații avute la dispoziție din e-Factura, e-Bon, e-Transport, SAF-T etc și protejarea în acest fel a capacității de control fiscal a ANAF și utilizarea ei în controale efective și bine ținute în zonele de evaziune fiscală și fraudă identificate printr-un alt tip de analiză de risc fiscal, respectiv cel de nedeclarare sau de neplată în urma devalizării și lichidării sistematice a societăților comerciale.

În analiza OPANAF nr. 1123/21.09.2026, având în vedere modificările radicale de abordare din conținutul acestuia și mai ales a noilor criterii de risc din Anexa nr. 7 la Ordin (devenită anexa nr. 6 la OPANAF nr. 352/2022), am plecat cum era și firesc de la Referatul de fundamentare și motivare, încercând să identificăm analizele acestor noi criterii, scopul urmărit de administrația fiscală prin introducerea lor, motivele de fapt și argumentele juridice ale introducerii lor, estimarea efectelor utilizării acestor criterii în plan (i) microeconomic și macroeconomic, (ii) în planul eficacității bugetare, (iii) în planul afectării sau îmbunătățirii capacității de control fiscal a ANAF, (iv) în planul indicatorilor de calitate și eficiență a administrării fiscale etc.

Spre surprinderea noastră, în acest document de fundamentare a schimbării de paradigma a mecanismului de rambursare a TVA realizată prin Ordin, nu există nicio fundamentare în sensul celor

de mai sus pentru niciunul din cei 24 (13+11) de noi indicatori de risc fiscal pe baza cărora se stabilește dacă un decont de TVA cu opțiune de rambursare prezintă un risc de rambursare necuvenită și drept urmare va fi supus unei inspecții fiscale anticipate.

Nu am identificat în Referatul de fundamentare nici măcar prezentarea sumară a situației actuale bazată pe statisticile deținute de ANAF din care să înțelegem dificultățile și neajunsurile stării actuale, respectiv: număr/valoare deconturi cu opțiune de rambursare; % (din număr și valoare) soluționat în baza analizei de risc actuale; % (din număr și valoare) soluționat după inspecție fiscală; număr/valoare/% deconturi soluționate în baza analizei de risc actuale și supuse unei inspecții fiscale ulterioare; număr/valoare/% al constatărilor fiscale (diferențe de TVA necuvenită) stabilite prin inspecțiile ulterioare, capacitatea de control utilizată în prezent pentru verificarea rambursărilor de TVA exprimată în zile/om/an și % din total capacitate de control etc., precum și scopul urmărit de administrația fiscală prin introducerea lor.

Sigur că după prezentarea concluziilor rezultate din aceste date statistice, ne așteptăm să găsim identificate cauzele nemulțumirii ANAF față de aceste concluzii și nu în ultimul rând obiectivele cuantificate urmărite prin noua abordare și evaluarea posibilității de atingere acestora prin noile măsuri incluse în Ordin, inclusiv noul % din capacitatea de control a ANAF ce urmează a fi afectata rambursărilor de TVA cu inspecție anticipată.

Evident că, ulterior era necesară și obligatorie prezentarea fiecărui nou indicator cu motivele de fapt și argumentele juridice ale introducerii lui, precum și poate cel mai important lucru, era necesară prezentarea rezultatelor statistice al simulărilor care sperăm că au fost realizate în urma rulării noilor indicatori de risc (Anexa 7) asupra deconturilor cu opțiune de rambursare aferente unor perioade fiscale anterioare (luni /trimestre), realizate eventual la nivelul unor administrații fiscale (mari/mijlocii/mici) sau categorii de contribuabili (mari/mijlocii/mici), sau domenii economice, extrapolate ulterior la nivel național.

Doar astfel, puteau fi estimate efectele asupra întregului proces de readucere a lichidităților în economie generate de introducerea noului mecanism de rambursare, influența și valorizarea fiecărui indicator, necesitatea, utilitatea, posibilitatea menținerii, ajustării sau eliminării lui.

Acest lucru este cu atât mai important cu cât potrivit noului concept de analiză de risc de rambursare necuvenită, implementat în Ordin la pct. 50 alin. (2) (contribuabili mari și mijlocii) și pct. 60 alin. (2) (ceilalți contribuabili) din Procedură, verdictul pentru înscrierea în baza de date specială și trimiterea decontului pentru inspecție fiscală, nu este dat de o valoare a riscului fiscal stabilită prin cumulul unei valori de semnificație atribuite fiecărui indicatorilor și comparării rezultatului (nivelul agregat de risc) cu o valoare prag, ci verdictul este dat de înregistrarea unui singur indicator de risc pozitiv din cei 24 analizați.

Desigur, apreciem că acest nou mecanism de tip „eliminatoriu” din categoria de risc redus sau mediu și plasarea contribuabilului în categoria de risc ridicat, ca urmare a „pozitivării” unui singur criteriu de analiză, indiferent de nivelul de semnificație al acestuia, este unul profund criticabil și neuzual în astfel de proceduri.

Neregăsind însă o astfel de analiza în fundamentarea Ordinului, am supus criteriile de risc introduse prin Anexa nr. 7 unei analize tehnice minimale și non-exhaustive, constatând ca o mare parte dintre acestea, cel puțin în forma lor actuala, nu sunt criterii care să indice în mod autonom un comportament care să genereze suspiciuni obiective de fraudă, sau cel puțin de existența unei TVA necuvenită la rambursarea solicitată prin decont, ci doar arată comportamente economice legitime și că fiecare grup de criterii analizate indică în cele mai multe cazuri situații de fapt conforme pe care fie legiuitorul român, fie Curtea de Justiție a UE l-a clarificat deja.

I. ANALIZA ORDINULUI. CONSTATĂRI. SOLUȚII.

Vă prezentăm sintetic constatările noastre și soluțiile alternative propuse, acolo unde este cazul:

I.1.Referitor la criteriile riscului prin afilierea/asocierea prin acționari/asociați/administratori - constatăm că sunt criterii utilizate în trecut pentru anularea/aprobarea calității de plătitor de TVA în anii 2017 prin formularul 088, abandonat însă în scurt timp:

Pct. 1 din anexa nr. 6 la OPANAF nr. 352/2022: Persoana impozabilă are acționari, asociați sau administratori care figurează în baza de date specială privind riscul de rambursare necuvenită a TVA;

Pct. 2 din anexa nr. 6 la OPANAF nr. 352/2022: Persoana impozabilă are acționari, asociați sau administratori care dețin asemenea calități la alte persoane impozabile care figurează în Baza de date specială privind riscul de rambursare necuvenită a TVA;

Pct. 3 din anexa nr. 6 la OPANAF nr. 352/2022: Persoana impozabilă însăși, asociații, acționarii sau administratorii acesteia au înscrise în cazierul fiscal informații privind atragerea răspunderii solidare cu debitorul stabilită prin decizia organului fiscal competent sau atragerea răspunderii patrimoniale cu debitorul ajuns în stare de insolvență pronunțată prin hotărâre judecătorească definitivă;

Problema principală a acestor trei criterii este aceea că **nu conțin**, cel puțin transparent la nivelul Ordinului, **niciun prag de participare la capital, nicio condiție privind funcția de decizie efectivă, iar la criteriile 1–2 nicio faptă proprie a contribuabilului vizat.**

Concret, un asociat de 1–15%, care nu poate determina sau bloca o hotărâre AGA și nu este nici măcar „afiliat” în sensul art. 7 pct. 26 din Codul fiscal, sau, mai mult, un acționar cu o participație infimă la o societate cu acționariat dispersat sau un moștenitor de părți sociale care transmit „riscul” firmei iar la criteriul 2, transmisia operează în doi pași, printr-o persoană care nu figurează ea însăși nicăieri, dar este un asociat/acționar nesemnificativ la o altă persoană care este înscrisă în Baza de date specială.

Spre deosebire de acest Ordin, legislația în vigoare care leagă consecințe de persoanele din spatele firmei, o face cu prag (25% la afiliere — art. 7 pct. 26 CF; deținerea majoritară, de peste 50%, la criteriile de risc de la art. 316 CF, potrivit pct. 88 din Normele metodologice), deci de persoane care pot determina sau influența decizii, sau cu faptă proprie înscrisă în cazierul fiscal.

Precedentul utilizării unor astfel de criterii este bine-cunoscutul și de tristă amintire formular 088, a cărui componentă privind „celelalte firme” ale asociațiilor a fost cea mai contestată, a fost abrogat prin OPANAF nr. 210/2017, cu motivarea oficială a sarcinilor administrative excesive și nejustificate, cu efecte economice negative.

O altă problemă a acestor Criterii 1–3, pe lângă aceea a **lipsei unui prag de semnificație transparent și predictibil**, este aceea că ele se aplică recurent la fiecare decont și cu efect direct asupra capacității financiare a contribuabilului, pe baza unei liste interne a ANAF, nepublice, netransparente în care persoanele înscrise nu știu că sunt înscrise, nu știu cine și de ce le-a înscris și nu li s-a comunicat un act administrativ de înscriere atacabil.

În concluzie, considerăm că aceste criterii pot fi menținute în Anexa 7, doar în condițiile limitării înscrierii în baza de date specială în situațiile care vizează persoanele care dețin minimum 25% din capital (pragul de afiliere prevăzut de art. 7 pct. 26 din Codul fiscal) ori

exercită controlul efectiv asupra persoanei impozabile, cele care pot determina o situație sau schimba o situație, ori exercită efectiv administrarea.

De asemenea, chiar dacă suntem de acord că Baza de date specială să fie una nepublică la dispoziția ANAF, apreciem că înaintea producerii oricărui efect, să se realizeze comunicarea înscrierii persoanei vizate de această înscriere, printr-un act administrativ motivat în fapt și în drept.

I.2. Referitor la criteriile nr. 5–7 — sancționarea conformării: risc definit prin conduite pe care Codul fiscal le impune

***Pct. 5 din anexa nr. 6 la OPANAF nr. 352/2022:** Persoana impozabilă a efectuat regularizări ale taxei pe valoarea adăugată deductibile sau colectate în perioada din care provine suma solicitată la rambursare, cu **impact semnificativ** asupra sumei solicitate la rambursare;*

***Pct. 6 din anexa nr. 6 la OPANAF nr. 352/2022:** Se constată **creșterea semnificativă** a sumei solicitate la rambursare față de solicitările anterioare*

***Pct. 7 din anexa nr. 6 la OPANAF nr. 352/2022:** Se constată frecvența ridicată a corecțiilor de erori materiale în perioada din care provine suma solicitată la rambursare, cu **impact semnificativ** asupra sumei solicitate la rambursare;*

Ca o constatare comună a acestui set de criterii, semnalăm lipsa lor de claritate și predictibilitate pentru contribuabili generată de lipsa unor praguri de semnificație stabilite transparent prin Ordin, ceea ce conduce la înțelegerea că decizia privind pozitivarea acestor 3 criterii este la discreția unui organ fiscal sau altul și poate fi luată de la caz la caz într-un sens sau altul, ceea ce echivalează cu aplicare neunitară și insecuritate juridică.

Regularizările vizate de criteriul 5 sunt, în majoritatea lor, obligații legale cu momente exercitate de contribuabil în diferite situații prevăzute de lege ca de exemplu:

- pro-rata definitivă (CF art. 300 Deducerea taxei pentru persoana impozabilă cu regim mixt și persoana parțial impozabilă) obligatorie în decontul lunii ianuarie, în fiecare an, la orice firmă cu activitate mixtă,
- ajustările pentru bunuri de capital (art. 305 Ajustarea taxei deductibile în cazul bunurilor de capital, 20 de ani la imobile),
- regularizarea avansurilor (art. 282 Exigibilitatea pentru livrări de bunuri și prestări de servicii),
- ajustarea la falimentul clientului (art. 287 - Ajustarea bazei de impozitare lit. D declanșată de insolvența altuia),
- regularizări impuse întregii economii prin tranziția cotelor din august 2025.

Criteriul 6 penalizează fluxurile posibil neuniforme de investiții și a exportului — o achiziție de utilaje de 2 milioane lei generează, la cota de 21%, un salt de deduceri de peste zece ori față de un istoric obișnuit — iar criteriul nu își definește nici măcar baza de comparație: soldul reportat legal 12 luni apare ca „creștere”, iar prima solicitare este, matematic, o creștere infinită.

Criteriul 7 sancționează exercitarea unui drept cu procedură stabilită chiar de ANAF (art. 105 alin. (4) Cod procedură fiscală și Instrucțiunile de corectare a erorilor materiale din deconturile de TVA, aprobate prin OPANAF nr. 3604/2015). Mai mult, pentru celelalte corecții, legiuitorul a extins

posibilitatea corectării declarațiilor chiar și după inspecția fiscală (art. 105 alin. (6) și art. 128 alin. (2¹) Cod procedură fiscală), în linia hotărârii Zabrus Siret (C-81/17), pronunțată împotriva României.

Subliniem un fapt pe care îl considerăm relevant – același legiuitorul a definit numeric „diferențele semnificative” în materia RO e-TVA — minimum 20% și, cumulativ, minimum 5.000 lei (art. 5 alin. (1) din OUG nr. 70/2024, în forma dată prin OUG nr. 87/2024, abrogat ulterior prin OUG nr. 13/2026), iar art. 169 alin. (4) lit. c) Cod procedură fiscală, aflat în vigoare, cuantifică riscul de rambursare necuvenită prin diferențe mai mari de 10% din suma rambursată, dar nu mai puțin de 50.000 lei, pentru fiecare decont de TVA care a făcut obiectul inspecției fiscale ulterioare; Ordinul folosește aceeași noțiune, în aceeași materie, dar o lasă necuantificată.

Solicităm fie eliminarea criteriilor 5, 6 și 7 în condițiile menținerii sistemului „eliminatoriu” prin pozitivarea decisivă a unui singur criteriu din cele 24, fie stabilirea unor praguri valorice de semnificație publicate (procent și valoare absolută, după modelul art. 169 alin. (4) lit. c) CPF, precum și excluderea expresă a regularizărilor obligatorii prin efectul legii și a corecțiilor care operează în defavoarea contribuabilului; excluderea corecțiilor efectuate la solicitarea organului fiscal; definirea bazei de comparație la criteriul 6, cu exceptarea creșterilor corelate cu operațiunile scutite cu drept de deducere, verificabile direct din decont. Totuși, atragem atenția că aceste praguri trebuie stabilite fundamentat pentru a servi scopului activității fiscale fără afectarea mediului economic.

Precizăm că funcția acestor criterii poate fi preluată integral în analiza de risc prin concilierea pe baza D406 — fișierul standard de control fiscal, la care organul fiscal va avea acces, în termenul etapei de analiză, prelungit prin Ordin de la 5 la 15 zile lucrătoare (pct. 39 alin. (2) din Procedură), și inclusiv cu stabilirea unor praguri valorice de abatere.

I.3. Referitor la criteriul nr. 11 — riscul întemeiat pe vechimea persoanei impozabile: precedentul direct Sosnowska

Pct. 11 din anexa nr. 6 la OPANAF nr. 352/2022: *Persoana impozabilă a fost înființată cu mai puțin de 6 luni înaintea depunerii decontului cu sume negative de TVA cu opțiune de rambursare supus soluționării.*

Criteriul califică drept risc un fapt obiectiv, neimputabil și lipsit de valoare predictivă luat izolat — simpla vechime — și afectează exact categoria structural generatoare de TVA de rambursat: firma nouă aflată în faza de investiții și dotare care achită TVA la achiziția de utilaje, licențe și amenajări cu luni înaintea primelor venituri, iar vehiculele proiectelor cu finanțare nerambursabilă (unde TVA nu este eligibilă și trebuie prefinanțată) sunt, prin definiție, societăți nou-înființate.

Mecanismul — tratament de rambursare mai restrictiv aplicat „contribuabililor noi” ca simplă categorie — a fost censurat expres de Curtea de Justiție a UE în Hotărârea Sosnowska (C-25/07): art. 18 alin. (4) din A șasea directivă și principiul proporționalității se opun reglementării care prelungea de la 60 la 180 de zile termenul de rambursare pentru această categorie, **prezumția generală de fraudă atașată unei categorii**, fără posibilitatea de a demonstra contrariul, fiind disproporționată.

Criteriul nr. 11 reproduce mecanismul censurat cu o consecință mai severă: inspecția anticipată în locul termenului prelungit, care de fapt poate însemna un termen impredictibil, iar pe de altă parte scopul acestui criteriu este suficient de bine acoperit de criteriul existent deja la alin. (3) lit. d) din art. 169 CPF — prima solicitare de rambursare se realizează cu inspecție anticipată.

Solicităm eliminarea criteriului nr. 11 sau în subsidiar, valorificarea vechimii numai în cadrul analizei individuale de cauzalitate, în cumul cu alte indicii, prin simpla solicitare de documente sau informații

și exceptarea expresă a societăților care prezintă documentația de investiție ori contractele care justifică soldul negativ.

I.4. Referitor la criteriile nr. 12–13 — automatismul înaintea datelor: comparația rulează într-o fereastră în care concordanța nu este legal exigibilă

Pct. 12 din anexa nr. 6 la OPANAF nr. 352/2022: *Se constată că valoarea TVA înscrisă în facturile emise raportate în sistemul RO e-Factura și bonurile fiscale raportate în sistemul RO e-Case de marcat este semnificativ mai mare decât valoarea TVA colectată pentru operațiuni interne înscrisă în decontul de TVA, cu luarea în considerare a prevederilor legale referitoare la sistemul TVA de încasare*

Pct. 13 din anexa nr. 6 la OPANAF nr. 352/2022: *Se constată că valoarea TVA deductibilă pentru achiziții de bunuri/servicii în interiorul țării inclusă în deconturile de TVA depuse de persoana impozabilă este semnificativ mai mare decât valoarea TVA aferentă facturilor raportate în sistemul RO e-Factura de furnizorii acesteia, cu luarea în considerare a prevederilor legale referitoare la sistemul TVA de încasare;*

Precizam că la data depunerii DNOR –Decontul negativ cu opțiune de rambursare - 25 ale lunii următoare, sursele de comparație la dispoziția ANAF sunt structural asincrone:

- datele caselor de marcat sunt, prin lege, imposibil de corectat la sursă — corecția bonului eronat se face exclusiv prin dosarul intern de la art. 36 din HG nr. 479/2003, fără retransmiterea fișierului A4200, astfel încât eroarea rămâne permanent în baza ANAF;
- iar D406 pentru perioada decontului nu este încă scadentă (termen: ultima zi calendaristică a lunii în care se depune decontul);
- bonurile fiscale emise în condițiile facturii simplificate nu se transmit în sistemul RO e-Factura, ci exclusiv în RO e-Case de marcat.

Astfel, semnalăm existența unei incoerențe interne a Ordinului: deși acesta a prelungit termenul etapei de analiză de la 5 la 15 zile lucrătoare (pct. 39 alin. (2) din Procedură), nu valorifică faptul că, în chiar interiorul ferestrei de analiză, devin scadente și disponibile datele complete ale contribuabilului din fișierul standard de control fiscal (D406/SAF-T), jurnalele de vânzări și de cumpărări, detaliul tranzacțional integral, adică exact documentele-sursă ale decontului.

Administrația poate dispune, așadar, în propriul termen, de instrumentul care poate concilia decalajele de calendar și valida sumele solicitate la rambursare, fără nicio inspecție.

Ordinul face însă opusul, în loc să instituie concilierea cu D406 ca etapă de validare, califică decalajele brute e-Factura/e-Case drept risc automat și tratează chiar nedepunerea D406, nescadenta la data depunerii DNOR (decontului negativ cu opțiune de rambursare) drept situație de risc (criteriul 8).

Astfel, prelungirea termenului rămâne o simplă întârziere impusă tuturor, deși ar putea fi justificarea funcțională a întregii etape de analiză în cazul menținerii criteriilor.

Suplimentar, criteriul 12 adună e-Factura și e-Case de marcat, dublând structural operațiunile pentru care clientul solicită factură pe lângă bonul fiscal — „subdeclarare” aparentă pe întregul retail, fără o regulă publicată de „deduplicare” pe care o considerăm necesară și transparentă.

Apreciem necesară și oportună instituirea concilierii obligatorii cu datele D406/SAF-T, în interiorul termenului etapei de analiză de 15 zile lucrătoare, ca etapă de validare prealabilă oricărei calificări drept risc precum și instituirea unor praguri (minimum 20% și, cumulativ, minimum 5.000 lei), după modelul fostului art. 5 alin. (1) din OUG nr. 70/2024, pentru decalajele rămase neconciliate.

Astfel, decalajele posibile pot fi confirmate de detaliul tranzacțional din SAF-T, facturi în tranzit, stornări, TVA la încasare, dosare de corecție a bonurilor, ajustări, proveniența TVA-ului de rambursat, se consideră justificate, fără nicio consecință asupra decontului.

I.5. Referitor la criteriul nr. 14 — răspunderea pentru altul:

Pct. 14 din anexa nr. 6 la OPANAF nr. 352/2022:

Cel puțin unul dintre furnizorii care au emis facturile din care provine o proporție semnificativă a TVA deductibilă înscrisă în DNOR se află în oricare dintre următoarele situații:

- a) figurează în baza de date specială privind riscul de rambursare necuvenită;*
- b) figurează în baza de date specială privind persoanele impozabile pentru care a fost declanșată procedura de lichidare voluntară sau a fost deschisă procedura de insolvență;*
- c) are înscrise, în cazierul fiscal, fapte care sunt sancționate ca infracțiuni;*
- d) nu a depus declarațiile fiscale D300, D394, D390, D406 pentru care a intervenit obligația legală de depunere în perioada din care provine suma solicitată la rambursare;*
- e) valoarea TVA înscrisă în facturile emise raportate în sistemul RO e-Factura și bonurile fiscale raportate în sistemul RO e-Case de marcat este semnificativ mai mare decât valoarea TVA colectată pentru operațiuni interne înscrisă în decontul de TVA, cu luarea în considerare a prevederilor legale referitoare la sistemul TVA de încasare;*
- f) se află în stare de insolvabilitate, insolvență/reorganizare, faliment sau în procedurile de prevenire a insolvenței;*
- g) înregistrează obligații fiscale restante reprezentând TVA;*
- h) figurează, la data analizei, în Registrul contribuabililor/plătitorilor inactivi/reactivați sau în Registrul persoanelor impozabile a căror înregistrare în scopuri de TVA conform art. 316 a fost anulată;*
- i) a fost înregistrat/reînregistrat în scopuri de TVA în ultimele 6 luni și utilizează altă perioadă fiscală decât luna calendaristică pentru declararea și plata TVA;*
- j) este persoană afiliată cu persoana impozabilă care solicită rambursarea TVA; k) a fost înființat cu mai puțin de 6 luni înaintea depunerii DNOR care face obiectul analizei.*

În primul rând analizând cele 11 sub-situații constatăm că din acestea doar 4 sunt integral verificabile legal de către persoana impozabilă care solicită rambursarea de TVA (statutul de inactiv, perioada fiscală, afilierea, vechimea), dintre care trei privesc împrejurări perfect legale, iar a patra — statutul de inactiv — este evaluată de Ordin la data analizei, nu la data tranzacțiilor, ceea ce goleşte de efect verificarea diligentă a contribuabilului.

Abaterile reale ale furnizorului: declarațiile nedepuse, restanțele, neconcordanțele proprii e-Factura, prezența în bazele de date interne, nu pot fi cunoscute de contribuabil întrucât sunt acoperite de secretul fiscal (art. 11 CPF).

Drept urmare, criteriul 14 cere contribuabilului de bună credință care solicită rambursarea TVA fie să facă imposibilul, fie să accepte amânarea rambursării pentru situații irelevante în care se află un furnizor al său.

Supunem atenției și un viciu care este posibil să fie unul de redactare, dar cu consecințe majore - la lit. h), starea furnizorului se evaluează „la data analizei”, nu la data operațiunilor — astfel încât furnizorul poate să fi fost activ și valid la data emiterii facturilor și devenit inactiv ulterior, situație care contaminează retroactiv deconturile clienților, făcând inutilă orice diligență a contribuabilului la momentul tranzacției.

O astfel de abordare a fost demult clarificată de practica națională și CJUE prin Paper Consult (C-101/16), iar legiuitorul român a corectat art. 11 alin. (6)–(7) din Codul fiscal începând cu 1 ianuarie 2017.

Este surprinzător de ce Ordinul rescrie mecanismul condamnat de CJUE, acela al răspunderii pentru altul și mai mult, îl extinde de la o ipoteză la unsprezece ipoteze și îl translatează de la anularea deducerii direct către blocarea rambursării, contrar liniei constante a CJUE exprimate prin Kittel — Mahagében — Stehcemp — Tóth — Vikingo — Global Ink Trade și hotărârii AGROBET CZ (C446/18).

Dacă ar fi să analizăm sub-criteriile de la lit. i), j) și k) referitoare la situații ale furnizorilor solicitantului rambursării, nu putem înțelege decât că acestea reprezintă situații cât se poate de firești și de aceea prezente la tot pasul în economia reală, dar cu toate acestea conduc la înscrierea beneficiarului solicitant de rambursare în Baza de date specială și condiționarea rambursării de realizarea inspecției fiscale. Altfel spus aceste sub-criterii nu țin seama de firescul tranzacțiilor economice, calificându-le de drept ca fiind suspecte de fraudă TVA.

Considerăm absolut necesară eliminarea criteriului nr.14 prin care aprobarea rambursării de TVA cu control ulterior este condiționată de comportamentul și particularitățile furnizorilor, de cele mai multe ori necunoscute beneficiarului. Mai mult, în majoritatea lor sub-criteriile sunt total nerelevante pentru a înscrie contribuabilul în Baza de date specială cu consecința amânării rambursării după realizarea inspecției fiscale.

I.6. Referitor la criteriile nr. 4, 9 și 10 — cazierul participanților și procedurile de prevenire a insolvenței

Pct. 4 din anexa nr. 6 la OPANAF nr. 352/2022: *Persoanele cu atribuții de reprezentare sau de administrare a persoanei impozabile sau participanții la capitalul social au înscrise în cazierul fiscal fapte care sunt sancționate ca infracțiuni.*

Pct. 9 din anexa nr. 6 la OPANAF nr. 352/2022: *Persoana impozabilă se află în procedurile de prevenire a insolvenței, potrivit legii.*

Pct. 10 din anexa nr. 6 la OPANAF nr. 352/2022: *Persoana impozabilă se află în insolvabilitate.*

Criteriul nr. 4 ridică aceeași problemă ca și criteriile nr. 1–3: în privința participanților la capitalul social, nu prevede niciun prag de deținere și nicio condiție privind controlul efectiv, astfel încât fapta unui asociat minoritar, fără nicio influență asupra deciziilor societății, determină încadrarea acesteia în risc.

Criteriul nr. 9 sancționează tocmai contribuabilul care încearcă să evite insolvența. Procedurile de prevenire a insolvenței au ca scop redresarea activității, iar blocarea rambursării TVA pe durata acestora îl privează pe contribuabil de lichiditățile necesare redresării și îl poate împinge în insolvență. Soluția contrazice și opțiunea legiuitorului: art. 169 alin. (2) lit. c) și alin. (3) lit. c) Cod procedură fiscală impun inspecția anticipată în caz de lichidare voluntară sau de insolvență, dar exceptează expres contribuabilii pentru care s-a confirmat un plan de reorganizare. Ordinul extinde, așadar, inspecția anticipată la o situație mai puțin gravă decât cea pe care legiuitorul însuși a exceptat-o.

Solicităm eliminarea criteriului nr. 9, introducerea pentru criteriul nr. 4 a aceluiași prag de deținere sau control propus pentru criteriile nr. 1–3, iar pentru criteriul nr. 10 definirea noțiunii de „insolvabilitate” prin trimitere la textul legal aplicabil.

II. CONCLUZII ȘI PROPUNERI DE ABORDARE A SITUAȚIEI CREATE PRIN APROBAREA OPANAF 1123/21.09.2026

1. Dispozițiile tranzitorii de la art. III alin. (1) din Ordinul publicat și astfel intrat în vigoare la data de 28.09.2026 (M. Of. nr. 823 din 28.09.2026) prevăd ca prevederile acestuia se aplică „începând cu deconturile cu sume negative de TVA cu opțiune de rambursare aferente lunii august 2026” care au avut termen de depunere 25.09.2026, deci depuse deja la data intrării în vigoare a ordinului. Apreciem că aceste prevederi sunt susceptibile de retroactivare și este necesară reanalizarea lor sub acest aspect.

2. Dispozițiile tranzitorii de la art. III alin. (2) dispun reanalizarea prin rularea și verificarea îndeplinirii celor 24 de noi criterii, pentru toate deconturile aflate în curs de soluționare la data intrării în vigoare a Ordinului, cu excepția celor transmise deja, până la această dată, compartimentului de inspecție fiscală. Chiar dacă avem în vedere și faptul că potrivit unor dispoziții finale ale CPF, ordinele de procedură ar putea viza și procedurile aflate în curs de derulare la data intrării lor în vigoare, vă supunem atenției două aspecte:

(i) **Primul este de legalitate** – în contextul în care printre deconturile considerate de ANAF în curs de soluționare, adică nefinalizate prin rambursarea efectivă sau compensare la data de 28.09.2026, în număr de câteva mii de deconturi, se afla cea mai mare parte a deconturilor aferente unor perioade fiscale anterioare **pentru care au fost emise și aprobate deja deciziile de rambursare** (unele comunicate contribuabililor altele necomunicate), considerăm că se poate pune o problemă sensibilă de legalitate a revocării propriilor decizii de rambursare emise legal în condițiile procedurii în vigoare la acea dată, pentru a fi reluată procedura pe noile criterii intrate în vigoare ulterior aprobării lor și emiterii altor decizii sau transiterii la inspecția fiscală. Ordinul reglementează, de altfel, expres desființarea deciziilor de rambursare emise sub rezerva verificării ulterioare (pct. 14 din Procedură și anexa nr. 5 la Ordin), cu trimitere la art. 94 alin. (2) Cod procedură fiscală. Acest text permite însă desființarea numai „pe baza constatărilor organului fiscal competent”, iar simpla încadrare ulterioară într-un criteriu de risc nou nu reprezintă o constatare privind decontul deja soluționat. Totodată, potrivit pct. 35 din Procedură, decontul rămâne „în curs de soluționare” până la prima operațiune de stingere (compensare sau restituire), astfel încât reanaliza afectează și deconturile pentru care decizia de rambursare era deja emisă.

(ii) **Al doilea este de oportunitate** – reluarea procesului de analiză de risc pentru un număr foarte mare de deconturi/contribuabili, care se ridică la ordinul a câteva mii de deconturi (aceasta informație trebuia să existe în referatul de fundamentare), necesită o perioadă îndelungată de timp de cel puțin 2-3 luni de zile la nivelul organelor fiscale care realizează aceste operațiuni accesând aplicații și baze de date diferite, pe care nu le-au mai utilizat până acum în acest scop. Aceasta a condus deja la blocarea selecțiilor naționale în luna septembrie și octombrie, și deci la blocarea rambursărilor de TVA către economie.

Rezultatul analizei deconturilor pe noile criterii, atunci când va fi el realizat, este unul necunoscut pentru ANAF, întrucât dacă simulările de care menționăm în cele de mai sus erau realizate, rezultatele acestora trebuiau prezentate în referatul de aprobare al Ordinului 1123/2026. Acest mod de lucru este inadmisibil, întrucât surplusul de deconturi transmise spre efectuarea inspecției fiscale, trebuia corelat în mod realist cu capacitatea de inspecție pe care ANAF o are și își permite să o aloce exclusiv pentru soluționarea rambursărilor de TVA, având în vedere totalitatea acțiunilor și priorităților pe care le are agenția.

Din informațiile și analizele noastre, rezultă că există un risc major ca numărul de deconturi care ar urma să se analizeze doar în urma unei inspecții fiscale, va crește foarte mult. Problema de fond legată de producerea acestui risc, nu este aceea că un număr mult mai mare de contribuabili urmează să fie



verificați înainte de rambursare, ci aceea că numărul acestora să depășească cu mult capacitatea de control a ANAF, astfel încât rambursările, prin compensare sau restituire, să poată fi realizate într-o perioadă de timp rezonabilă (maxim 6 luni de la depunerea decontului), pentru a nu produce blocaje de finanțare în lanț la nivelul mediului economic și pentru a nu genera un nou proces de infringement pentru România, similar celui dinainte de 2020.

3. Cuantificarea, în anexă, a tuturor pragurilor de materialitate („semnificativ”, „frecvență ridicată”, „propoție semnificativă”) — precedentele interne există: art. 169 alin. (4) lit. c) CPF (diferențe mai mari de 10%, dar nu mai puțin de 50.000 lei).

4. Transformarea criteriilor din declanșatoare automate în indicii supuse analizei individuale de cauzalitate (art. 169 alin. (9) CPF) și a respectării dreptului de a fi ascultat (art. 9 CPF), prin decizia comisiei de la pct. 15.(14);

5. Comunicarea înscrierii în baza de date printr-un act administrativ fiscal motivat în fapt și în drept — condiție minimă de control jurisdicțional efectiv (Garage Molenheide, C-286/94);

6. Eliminarea aplicării noilor reguli de deconturile aflate în curs de soluționare (art. III alin. (2) din Ordin);

7. Publicarea unei analize de impact — inclusiv asupra capacității structurilor de inspecție fiscală, subdimensionate față de volumul solicitărilor îndeosebi la nivelul municipiului București înainte de adoptare;

8. Organizarea unei dezbateri publice, potrivit art. 7 alin. (9) din Legea nr. 52/2003, asupra modificărilor ce urmează a fi aduse Ordinului, având în vedere amploarea acestora și faptul că proiectul inițial a fost supus consultării publice doar 10 zile calendaristice, în plin sezon estival.

În măsura în care nu se iau măsuri urgente cu privire la reglementarea situației, consecințele mecanismului instituit prin OPANAF nr. 1123/21.09.2026 asupra activității contribuabililor, cât și asupra bugetului statului, pe termen scurt, mediu și lung, sunt semnificative, iar în zilele următoare vom reveni cu o analiză exhaustivă a acestora.

Ne exprimăm convingerea că obiectivul comun - un filtru care lovește fraudă, nu economia corectă - este realizabil cu instrumentele digitale existente, cu condiția respectării regulilor pe care propriul nostru sistem le aplică pretutindeni altundeva: praguri, faptă proprie, analiză individuală și cale de atac.

Vă asigurăm de întreaga noastră disponibilitate pentru un dialog tehnic cu structurile de specialitate, în orice format considerați util, și vă rugăm să primiți expresia deplinei noastre considerații.

Cu stimă,

Dan Manolescu

Președinte CCF

Doru Dudaș

Președinte Comitet fiscal – CCF