

PROBELE ÎN CONTENCIOSUL FISCAL. CONTROVERSE PRIVIND ADMINISTRAREA PROBEI CU EXPERTIZĂ DE SPECIALITATE ÎN CONTENCIOSUL ADMINISTRATIV-FISCAL

Paula UNGUREANU – Consilier juridic
Adrian ȚICALĂ – Consilier juridic
Serviciul contencios
Direcția Generală Juridică
Ministerul Finanțelor

1. Aspecte preliminare

Regimul vizând sarcina probei în contenciosul fiscal prezintă importanță, cu atât mai mult în dreptul fiscal, probele fiind, împreună cu principiile specifice materiei, mijloace ce contribuie la asigurarea echității și la protejarea drepturilor contribuabililor și autorităților în procesele din materie fiscală.

Legiutorul a tranșat acest aspect, stabilind că, am putea spune ca o excepție de la regula generală¹, în cazul unui litigiu în materie fiscală sarcina probei urmează a fi împărțită între autoritatea fiscală emitentă a actului administrativ (de regulă pârât) și contribuabil (de regulă reclamant).²

În aceeași măsură, chiar dreptul procesual comun (*“specific” domeniului*) aplicabil în materie³ statuează **facultatea** instanței de a solicita înscrisuri, inclusiv întreaga documentație care a stat la baza emiterii actului administrativ contestat.

De observat că în economia dispozițiilor art. 13 alin. (1) din Legea nr. 554/2004 privind contenciosul administrativ, măsura procesuală stabilită de legiutor în sarcina judecătorului este nu una imperativă, fiind precizată particula *“poate”*.

Sigur că, în opinia noastră, radiografia argumentelor alineatului (1) al temeiului de drept sus-amintit, raportate și la art. 281 alin. (2) din Codul de procedură fiscală, poate constitui obiectul unui alt material de studiu întrucât se naște o bănuială legitimă că intenția reală a legiutorului a fost să utilizeze un *“poate”* imperativ, cauza neputând fi soluționată în condiții de deplină legalitate în lipsa dosarului administrativ.

Totuși, aflându-ne pe tărâm fiscal unde baza este reprezentată de declarațiile depuse de către contribuabili (sistem declarativ), se desprinde concluzia potrivit căreia cel care cunoaște realitatea fiscală este chiar contribuabilul, el fiind cel care ca regulă, așa cum s-a evidențiat și în doctrină, trebuie să probeze, în concurs perfect cu autoritatea. Cum regula implică de fiecare dată și cel puțin o excepție, în art. 106 din Codul de procedură fiscală, legiutorul a prevăzut în mod expres inversarea sarcinii probei situației fiscale.

¹ *Legea nr. 134/01.07.2010 privind Codul de procedură civilă*, republicată (M.O. nr. 247/10.04.2015), cu modificările și completările ulterioare, art. 249 *“Cel care face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească, în afară de cazurile anume prevăzute de lege.”*

² *Legea nr. 207/20.07.2015 privind Codul de procedură fiscală* (M.O. nr. 547/23.07.2015), cu modificările și completările ulterioare, art. 73 alin. (1) *“Contribuabilul/Plătitorul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal. (2) Organul fiscal are sarcina de a motiva actele administrative fiscale emise pe bază de probe sau constatări proprii.”*

³ *Art. 13 alin. (1) din Legea contenciosului administrativ nr. 554/02.12.2004* (M.O. nr. 1.154/07.12.2004), cu modificările și completările ulterioare

Tot o inversare a sarcinii probei avem și în cazul probării actului de gestiune neconform, când sarcina probei aparține organului fiscal/de soluționare și, doar cu titlu de excepție, contribuabilul este obligat *“să facă”* proba (înregistrările contabile).

De asemenea, în considerentele deciziei pronunțate în Cauza C-537/22⁴ Global Ink Trade Kft, Curtea de Justiție a Uniunii Europene a statuat că *“Întrucât refuzul dreptului de deducere constituie o excepție de la aplicarea principiului fundamental pe care îl reprezintă acest drept, autorităților fiscale le revine sarcina să stabilească corespunzător cerințelor legale elementele obiective care permit să se concluzioneze că persoana impozabilă a săvârșit o fraudă în materie de TVA sau știa ori ar fi trebuit să știe că operațiunea invocată pentru a justifica dreptul de deducere era implicată într-o asemenea fraudă. În continuare, instanțelor naționale le revine sarcina de a verifica dacă autoritățile fiscale implicate au stabilit existența unor astfel de elemente obiective.”*

Pornind de la principiul mai sus enunțat, putem afirma că și această ipoteză se încadrează tot în ideea inversării sarcinii probei în dovedirea situației fiscale.

Dacă până aici pare că legiuitorul a stabilit, clar și distinct, cum funcționează instituția probei în cadrul unui litigiu fiscal, pe măsură ce înaintăm pe fluxul administrării probei în stabilirea și dovedirea situației fiscale a contribuabilului dispăre claritatea prevăzută de art. 73 din Codul de procedură fiscală.

Din perspectivă procesuală, o situație des întâlnită în practica instanțelor de judecată în materia probelor este nota de probatorii prin care, în vederea stabilirii situației fiscale corecte, una dintre părți solicită proba cu expertiză de specialitate în domenii precum *“financiar”*, *“contabil”*, *“financiar-contabil”*, deși, obiectul demersului judiciar cu care aceștia au investit instanța privește aspecte de drept substanțial și procesual fiscal.

Așadar, judecătorul urmează să se pronunțe atât cu privire la utilitatea probei, cât și cu privire la specialitatea expertizei ce urmează a se administra, după caz.

În acest punct procesual-litigios, ne aflăm în situația în care solicitarea probei nu este prevăzută în mod expres în sarcina vreunei părți litigante, astfel că oricare dintre cele două părți ale raportului juridic fiscal o poate solicita, fie separat, fie sub formă de *“coparticipare”*.

2. Aspecte teoretice

Importanța încuviințării domeniului de expertiză și respectiv a numirii expertului judiciar în specialitatea reclamată de obiectul dedus judecății este determinată de consecințele susceptibile a se produce, în plan procesual, asupra cauzei deduse judecății. Cu titlu de exemplu, evidențiem o serie de consecințe ce pot vulnerabiliza soluția pronunțată de către instanța de judecată, respectiv: casarea hotărârii, caracterul anulabil al raportului de expertiză judiciară întocmit în cauză.

Atât din doctrină, cât și din jurisprudența națională s-a desprins concluzia, la care achiesăm și noi, că în cazul expertizelor fiscale sau a celor care au componentă de fiscalitate, expertul tehnic desemnat de către instanță trebuie să aibă calitatea de membru al Camerei Consultanților Fiscali.

Cadrul legal general, în materie, respectiv Ordonanța Guvernului nr. 2/2000⁵ privind organizarea activității de expertiză tehnică judiciară și extrajudiciară, dispune, la art. 12 alin.

⁴ Hotărârea Curții de Justiție a Uniunii Europene (Camera întâi) 11 ianuarie 2024 - *“Trimitere preliminară - Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (TVA) - Directiva 2006/112/CE - Refuzul dreptului de deducere - Obligații ale persoanei impozabile - Obligația de diligență - Sarcina probei - Principiile neutralității fiscale și securității juridice - Supremația dreptului Uniunii - Contradicție între jurisprudența unei instanțe naționale și dreptul Uniunii”*, în Cauza C-537/22, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/RO/TXT/PDF/?uri=CELEX:62022CJ0537>

⁵ Ordonanța Guvernului nr. 2/21.01.2000 privind organizarea activității de expertiză tehnică judiciară și extrajudiciară (M.O. nr. 26/25.01.2000), cu modificările și completările ulterioare

(1) că: *“La cerere, poate dobândi calitatea de expert tehnic judiciar într-o anumită specialitate: persoana care a dobândit calitatea cerută pentru desfășurarea activității în acea specialitate (...) în condițiile legii speciale ce reglementează organizarea și desfășurarea unei activități sau profesii și modul de acces în aceasta; (...)”*.

Norma specială ce reglementează organizarea și desfășurarea activității profesiei de consultant fiscal este, în acest caz, **Ordonanța Guvernului nr. 71/2001⁶ privind organizarea și exercitarea activității de consultanță fiscală**.

În acest sens, trebuie observat că, din coroborarea dispozițiilor art. 11 și art. 12 statuate în cuprinsul Ordonanței Guvernului nr. 2/2000 privind organizarea activității de expertiză tehnică judiciară și extrajudiciară, cu normele imperative ale Ordonanței Guvernului nr. 71/2001 privind organizarea și exercitarea activității de consultanță fiscală, rezultă următoarele:

Art. 11 alin. (2) din Ordonanța Guvernului nr. 2/2000 privind organizarea activității de expertiză tehnică judiciară și extrajudiciară, dispune: *“Calitatea de expert tehnic judiciar și specializarea acestuia se dovedesc cu autorizația de expert tehnic judiciar, eliberată de compartimentul de specialitate din Ministerul Justiției care îndeplinește atribuțiile acestei instituții privind expertii tehnici judiciari.”*.

De asemenea, art. 12 alin. (1) și alin. (2) din cuprinsul aceluiași act normativ, statuează că: *“(1) La cerere, poate dobândi calitatea de expert tehnic judiciar într-o anumită specialitate: (...) lit. b) persoana care a dobândit calitatea cerută pentru desfășurarea activității în acea specialitate, prevăzută în nomenclatorul specializărilor expertizei tehnice judiciare, în condițiile legii speciale ce reglementează organizarea și desfășurarea unei activități sau profesii și modul de acces în aceasta; (...) (2) Dobândirea calității de expert tehnic judiciar în condițiile alin. (1) are loc cu susținerea unui interviu organizat de Ministerul Justiției și Libertăților Cetățenești, care are drept scop verificarea gradului de însușire a dispozițiilor din codurile de procedură civilă și penală referitoare la expertiză, precum și a prevederilor din alte acte normative care reglementează activitatea de expertiză tehnică judiciară, precum și drepturile și obligațiile experților.”*.

Or, în materia fiscalității, actul normativ ce definește domeniul de reglementare a activității de consultanță fiscală îl constituie Ordonanța Guvernului nr. 71/2001 privind organizarea și exercitarea activității de consultanță fiscală.

Astfel, dispozițiile aplicabile, în situația dată, sunt cele statuate de actele normative sus-enunțate (fără a limita însă sfera de aplicare a altor asemenea acte normative ce comportă coroborări cu acestea), care dispun, după cum urmează:

1. Potrivit art. 3 alin. (1) lit. g) din Ordonanța Guvernului nr. 71/2001 privind organizarea și exercitarea activității de consultanță fiscală: *“(1) Activitatea de consultanță fiscală constă în: (...) g) 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;”*.

2. Potrivit art. 4 alin. (1) lit. a)-e) din același act normativ: *(1) Pentru atribuirea calității de consultant fiscal, candidații, persoane fizice, trebuie să îndeplinească cumulativ următoarele condiții: (...).*

Mai mult, potrivit art. 8 alin. (1) din cuprinsul aceluiași act normativ: *“Persoana care a promovat examenul de consultant fiscal sau de consultant fiscal asistent este obligată să se înregistreze în Registrul consultanților fiscali și al societăților de consultanță fiscală, la secțiunea corespunzătoare, în termen de cel mult 12 luni de la data comunicării rezultatului examenului.”*.

⁶ Ordonanța Guvernului nr. 71/30.08.2001 privind organizarea și exercitarea activității de consultanță fiscală (M.O. nr. 538/01.09.2001), cu modificările și completările ulterioare

În aceeași măsură, activitatea de consultanță fiscală poate fi desfășurată numai de persoanele înscrise în Registrul consultanților fiscali și al societăților de consultanță fiscală la secțiunea “persoane active”, potrivit art. 8 alin. (3) din aceeași ordonanță, carnetul profesional trebuind vizat anual, conform alin. (4) al aceluiași articol.

De asemenea, chiar și din perspectiva Ordonanței Guvernului nr. 65/1994⁷ privind organizarea activității de expertiză contabilă și a contabililor autorizați, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care statuează, în cuprinsul dispozițiilor art. 7, că: ***persoanele fizice și juridice care au calitatea de expert contabil pot efectua activitățile de audit financiar și consultanță fiscală, cu respectarea reglementărilor specifice acestor activități.*** (în speță, Ordonanța Guvernului nr. 71/2001 privind organizarea și exercitarea activității de consultanță fiscală)

În acord cu aceste dispoziții, trebuie observate și cele statuate prin *Legea nr. 149/2013⁸ privind aprobarea Ordonanței Guvernului nr. 23/2012 pentru modificarea și completarea Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 90/2008 privind auditul statutar al situațiilor financiare anuale și al situațiilor financiare anuale consolidate și a Ordonanței Guvernului nr. 65/1994 privind organizarea activității de expertiză contabilă și a contabililor autorizați și pentru modificarea altor acte normative*, care, la art. 1 pct. 5 dispune:

“1. Se aprobă Ordonanța Guvernului nr. 23 din 23 august 2012 pentru modificarea și completarea Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 90/2008 privind auditul statutar al situațiilor financiare anuale și al situațiilor financiare anuale consolidate și a Ordonanței Guvernului nr. 65/1994 privind organizarea activității de expertiză contabilă și a contabililor autorizați, adoptată în temeiul art. 1 pct. 1.6 din *Legea nr. 127/2012 privind abilitarea Guvernului de a emite ordonanțe*, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 624 din 30 august 2012, cu următoarele modificări:

Pct. 5 «La articolul III punctul 3, articolul 7 va avea următorul cuprins:

“Art. 7 - ***Persoanele fizice și juridice care au calitatea de expert contabil pot efectua activitățile de audit financiar, consultanță fiscală și evaluare numai după dobândirea, în condițiile legii, a calității de auditor financiar, consultant fiscal sau evaluator autorizat, după caz, și înscrierea ca membri în organizațiile care coordonează profesiile liberale respective.***”»

3. Implicații practice. Jurisprudență

Practica judiciară în materie consolidează raționamentul logico-juridic sus-expus, existând situații în care **instanțele judecătorești au dispus anularea, în tot, a expertizelor tehnice judiciare, în specialitatea fiscalitate, întocmite de experți tehnici judiciari în specialitatea contabilitate** autorizați CECCAR.

✍ Decizia nr. 346/CA/03.05.2010⁹ a Curții de Apel Oradea - Secția comercială și de contencios administrativ și fiscal (definitivă), prin care instanța a reținut că:

“(...) Din partea introductivă a raportului de expertiză efectuat în cauză rezultă că experta este posesoare a carnetului emis de Corpul Experților Contabili și Contabililor Auto-

⁷ Ordonanța Guvernului nr. 65/19.08.1994 privind organizarea activității de expertiză contabilă și a contabililor autorizați, republicată (M.O. nr. 13/08.01.2008), cu modificările și completările ulterioare

⁸ *Legea nr. 149/30.04.2013 privind aprobarea Ordonanței Guvernului nr. 23/2012 pentru modificarea și completarea Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 90/2008 privind auditul statutar al situațiilor financiare anuale și al situațiilor financiare anuale consolidate și a Ordonanței Guvernului nr. 65/1994 privind organizarea activității de expertiză contabilă și a contabililor autorizați și pentru modificarea altor acte normative* (M.O. nr. 257/09.05.2013)

⁹ <https://legeaz.net/spete-contencios/recurs-contencios-administrativ-anulare-act-346-2010>

rizați din România nr., că este înscrisă sub același număr în Tabelul Experților Contabili și Contabililor Autorizați din România și că deține autorizația de exercitare a profesiei de expert contabil, seria" (...)

"Expertizele fiscale judiciare pot fi efectuate numai de către persoanele fizice consultanți fiscali.

Cum, în speță, expertiza judiciară fiscală nu a fost efectuată de către o persoană fizică, consultant fiscal, instanța apreciază că acest raport este nul.

În consecință, în baza art. 312 din Codul de procedură civilă, curtea a casat sentința și a trimis cauza spre rejudecare aceleiași instanțe de fond, în vederea refacerii raportului de expertiză de către un consultant fiscal, care să-și dovedească calitatea cu carnetul profesional vizat și poziția înscrierii în Tabelul Camerei Consultanților Fiscali."

✎ Curtea de Apel Timișoara, prin Decizia nr. 12446 din data de 03.12.2013¹⁰, a dispus că "Pronunțarea unei hotărâri bazate pe o expertiză contabilă, în materie fiscală, duce la casarea acesteia și trimiterea spre rejudecare, conform art. 304 pct. 9 raportat la art. 312 alin. (3) Cod procedură civilă."

În motivare, arată Curtea de Apel Timișoara, "(...) în condițiile în care expertiza efectuată în cauză nu a fost întocmită de o persoană având calitatea de expert consultant fiscal - această expertiză este lovită de nulitate, fiind efectuată de o persoană care nu avea competența legală în domeniul supus expertizei.

Curtea a subliniat că dispozițiile legale sunt stricte în ceea ce privește competența efectuării expertizelor și a dobândirii calității de expert în anumite domenii. Rezultă de aici importanța acordată de legiuitor acestor aspecte, care nu sunt lăsate la aprecierea particularilor, a autorităților administrative sau a instanțelor judecătorești. Astfel, competența efectuării unei expertize revine exclusiv persoanelor care au dobândit calitatea de expert în condițiile legii. De asemenea, domeniile în care pot fi efectuate diferitele expertize (tehnice, criminalistice, contabile, topografice, fiscale etc.) sunt strict delimitate, chiar dacă unele domenii sunt relativ apropiate și necesită chiar cunoștințe comune în anumite probleme. (...)"

✎ Curtea de Apel Timișoara, prin Decizia nr. 260 din data de 28.02.2019¹¹ a reținut următoarele:

"Expertizele fiscale judiciare pot fi efectuate doar de către persoanele fizice consultanți fiscali, iar cele extrajudiciare, și de către societăți de consultanță fiscală."

Contrar susținerilor expertului contabil (privind competența experților contabili de a efectua expertize fiscale - potrivit Ordonanței Guvernului nr. 65/1994) - cuprins în răspunsul la obiecțiuni depus în primă instanță (fila 1295 Vol. VII dos. fond), Curtea arată că prin intrarea în vigoare a dispozițiilor Ordonanței Guvernului nr. 71/2001 au fost abrogate dispozițiile legale care stabileau competența experților contabili în efectuarea expertizelor în domeniul fiscal. (...) Or în aceste condiții, rezultă fără dubiu, că în urma intrării în vigoare a Ordonanței Guvernului nr. 71/2001, numai experții - consultanți fiscali membri activi ai Camerei Consultanților Fiscali sunt competenți să efectueze expertize având ca obiect determinarea obligațiilor fiscale ale contribuabililor.

Curtea reține că în condițiile în care expertiza efectuată în cauză nu a fost întocmită de o persoană având calitatea de expert consultant fiscal, ci de către un expert contabil autorizat - aspect recunoscut inclusiv de către instanța de fond (pag. 33 din sentința atacată) - această expertiză este lovită de nulitate, fiind efectuată de o persoană care nu avea competența legală în domeniul supus expertizei.

Referitor la consecințele nelegalității expertizei, Curtea constată că expertiza contabilă efectuată în cauză este nulă în ceea ce privește constatările privind obligațiile fiscale ale

¹⁰ <http://infodosar.ro/speta.php?id=13626>

¹¹ <https://lege5.ro/App/Hotarare/gu4tambqgaydambqg42tmnrsgq/>

reclamantei, fiind vorba de un mijloc de probă administrat cu nerespectarea dispozițiilor legale privind competența specializată și limitată a experților judiciari.

Astfel, Curtea arată că se impune înlăturarea din cauză a concluziilor emise de expertul contabil cu privire la obligațiile fiscale ale societății reclamante.

Raportat la această constatare, Curtea reține necesitatea efectuării unei expertize fiscale în cauză - astfel cum a fost solicitată de societatea reclamantă prin acțiunea introductivă, pentru a putea fi verificate corectitudinea și legalitatea modului de calcul al obligațiilor fiscale impuse reclamantei, prin actul administrativ-fiscal contestat în cauză, reprezentat de decizia de impunere F-HD nr. 307/21.10.2016, probă care nu poate fi administrată direct în recurs potrivit art. 492 alin. (1) din Codul de procedură civilă.

În speță, nu pot fi primite apărările intimitei-reclamante - cum că expertul contabil desemnat în cauză apare înscris pe listele Ministerului Justiției ca expert contabilitate-fiscalitate, întrucât acesta are doar un caracter de aparență, realitatea fiind aceea că expertul nu are calitatea de consultant fiscal. Nici susținerile - cum că expertul parte nominalizat de reclamantă are calitatea de consultant fiscal - nu pot acoperi această neregularitate, în condițiile în care calitatea de consultant fiscal este cerută pentru efectuarea înseși a expertizei - de către expertul judiciar desemnat de instanță.

Concluzionând, Curtea reține “că instanța de fond a pronunțat o hotărâre nelegală, întemeindu-se pe o expertiză efectuată de un expert contabil în condițiile în care obiectivele expertizei vizau obligațiile fiscale ale reclamantei - respectiv obiective de competența expertului consultant fiscal, impunându-se efectuarea unei expertize fiscale. (...) La rejudecare, instanța de fond va dispune efectuarea unei noi expertize fiscale cu obiectivele aflate deja la dosar, pentru a se putea stabili cu exactitate situația fiscală a reclamantei și pentru a se putea stabili dacă decizia de impunere nr. F-HD 307/21.10.2016 emisă de AJFP H_____ este sau nu legală și temeinică.”.



Pornind de la reglementarea insuficientă în materie de expertize judiciare în specializarea fiscalitate, dar și de la practica judiciară neunitară, opinăm că se desprind următoarele ipoteze:

✎ întocmirea unei expertize judiciare ce dispune asupra unor chestiuni de ordin fiscal de către un expert care nu are calitatea de membru al Camerei Consultanților Fiscali poate determina anularea raportului de expertiză;

✎ expertizele judiciare în specializarea fiscalitate sau care au o componentă de ordin fiscal pot fi întocmite numai de către experți tehnici judiciari membri ai Camerei Consultanților Fiscali;

✎ întocmirea unei expertize judiciare ce reclamă aspecte de ordin fiscal, de către experți judiciari CECCAR în specialitatea contabilitate-fiscalitate, care nu sunt membri ai Camerei Consultanților Fiscali, nu respectă prevederile dispozițiilor Ordonanței Guvernului nr. 2/2000 privind organizarea activității de expertiză tehnică judiciară și extrajudiciară coroborate cu cele ale Ordonanței Guvernului nr. 71/2001 privind organizarea și exercitarea activității de consultanță fiscală.