

# Principiul incertitudinii sau despre valențele verificării documentare realizate de antifrauda fiscală

## The uncertainty principle or the value of documentary checks carried out by anti-fraud authorities

Lect. univ. dr. **Septimiu Ioan PUȚ\***  
Universitatea „Babeș-Bolyai” Cluj-Napoca  
Facultatea de Drept

### Abstract

*Although there is no legal text allowing the anti-fraud authorities to issue tax assessments, currently, under the pretext of "documentary verification", anti-fraud inspectors issue tax assessments, which are enforceable and decisive for the taxpayer. This overlapping of powers raises a number of questions relating to the differences between forms of tax control, the material competence of the investigating body, the procedural guarantees conferred on the taxpayer, the transformation or distortion of certain control procedures and the guarantee of the right of defense.*

**Keywords:** *certainty principle, tax control, documentary verification, tax decisions.*

### Rezumat

*Deși nu există niciun text de lege care să permită posibilitatea antifraudei fiscale de a emite decizii de impunere, în prezent, sub pretextul „verificării documentare”, inspectorii antifraudă emit decizii de impunere, titluri de creanță cu caracter executoriu și decisiv pentru contribuabilul verificat. Această suprapunere de competențe ridică o serie de întrebări legate de diferențierile între formele controlului fiscal, competența materială a organului instrumentator, garanții procedurale conferite contribuabilului, transformarea sau denaturarea unor proceduri de control, respectiv asigurarea dreptului la apărare.*

**Cuvinte-cheie:** *principiul certitudinii, control fiscal, verificare documentară, decizii de impunere.*

## 1. Introducere

În mecanica cuantică, principiul incertitudinii, care este recunoscut ca atare în considerarea specificității și relativității sistemice, poate fi caracteristic atât mărimilor mecanice (distanță, viteză, forță), cât și măsurătorilor unui sistem ale cărui rezultate pot genera o „distribuție de probabilitate” și poate fi generalizat, indiferent dacă măsurătorile sunt reale sau ideale. Faptele experimentale nu sunt, întotdeauna, ceea ce teoria cere sau pretinde<sup>1</sup>.

În Dreptul fiscal însă, principiul certitudinii este cunoscut și recunoscut ca atare, incertitudinea fiind echivocul normativ care trebuie evitat *de plano*. Deși principiul ar trebui să ghideze contribuabilul în a identifica cu ușurință norma juridică aplicabilă, după cum corect s-a arătat în doctrină, a fost și este

---

\* septimiu.put@law.ubbcluj.ro

<sup>1</sup> W. Heisenberg, *Physics & Philosophy. The revolution in the modern science*, Harper&Row, 1962, p. 10.

continuu încălcat, în special din cauza modificării repetate a legislației, ce dă naștere unor situații tranzitorii<sup>2</sup>. Totuși, pentru dreptul fiscal material, principiul rămâne ca reper normativ și supranormativ.

În esență, principiul certitudinii presupune elaborarea de norme juridice clare, care să nu conducă la interpretări arbitrare, iar termenele, modalitatea și sumele de plată să fie precis stabilite pentru fiecare plătitor, respectiv „plătitorul comun” să poată urmări și înțelege sarcina fiscală ce îi revine [art. 3 lit. b) C. fisc.]. Pe lângă spectrul de incertitudine, se urmărește și eliminarea spectrului evaziv sau aluziv, în dezideratul furnizării unui comandament normativ cert, clar, inteligibil și comprehensibil<sup>3</sup>.

În procedura fiscală, principiul certitudinii se conexează cu principiul legalității, cu ideea de respectare a drepturilor contribuabililor, cu necesitatea aplicării unitare a legislației, cu dreptul de a fi ascultat, cu principiul bunei-credințe și cu o interpretare conformă a legislației procedural-fiscale. Astfel, în ordine procedurală, principiul certitudinii urmărește eliminarea arbitrariului și asigurarea previzibilității mijloacelor și procedeele active.

Nevoia de certitudine capătă noi valențe odată cu publicarea a două ordine ale Președintelui ANAF prin care se reconfigurează competența antifraudei fiscale în privința limitelor controlului fiscal pe un palier inferior legii organice, aptă juridic și natural să modifice regulile în această materie. Astfel, Ordinul nr. 325/2022 pentru modificarea anexei nr. 4 la OPANAF nr. 3.666/2020 privind aprobarea modelului și conținutului formularelor și documentelor utilizate în activitatea de verificare documentară<sup>4</sup> prevede la art. II: „*Direcția generală de administrare a marilor contribuabili, direcțiile generale regionale ale finanțelor publice și organele fiscale centrale din subordinea acestora, Direcția generală antifraudă fiscală, precum și Direcția generală control venituri persoane fizice vor duce la îndeplinire prevederile prezentului ordin*”.

Totodată, anterior acestei schimbări de paradigmă și într-o complementaritate evidentă, intră în vigoare Ordinul nr. 3632/2020 din 5 octombrie 2020 privind stabilirea unor competențe de efectuare a verificării documentare<sup>5</sup> care prevede la art. 2: „Funcționarii publici din cadrul Direcției generale antifraudă fiscală sunt organe fiscale competente pentru efectuarea verificării documentare în vederea stabilirii corecte a situației fiscale a contribuabilului/plătitorului, potrivit prevederilor legale”.

Ulterior, la finalul anului 2022, prin Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 188/2022<sup>6</sup> a fost introdus alin. (3) al art. 148 C. pr. fisc. cu următorul cuprins normativ: „Verificarea documentară se efectuează de către organele de inspecție fiscală, organele de control antifraudă fiscală și organele fiscale competente să exercite verificarea situației fiscale personale potrivit art. 138 alin. (3)”.

Așadar, printr-o anexă normativă, a fost introdusă pentru prima dată în sistemul fiscal pozitiv și posibilitatea D.G.A.F. de a emite decizii de impunere, aspect care relativizează principiile și normele juridice din Codul de procedură fiscală, care, de regulă și ca regulă, securizează ideea conform căreia decizia de impunere se emite la finalizarea unei inspecții fiscale care vizează verificarea tuturor raporturilor și documentelor relevante pentru activitatea contribuabilului.

Deși conform dispozițiilor legii organice – C. pr. fisc. delegarea se poate realiza (în condiții de legalitate stabilite de C. pr. fisc.) doar în privința inspecției fiscale, prin Ordinul nr. 3632/2020 delegarea este data pentru efectuarea verificării documentare în vederea stabilirii corecte a situației fiscale a contribuabilului.

## 2. Interogații

Contextul anterior descris generează o serie de întrebări care, dincolo de răspunsuri matematice dificil de furnizat, mai ales în lipsa întregului spectru de ipoteze și consecințe posibile, au menirea de a problematiza, de a pune în discuție fundamentarea juridică a unor soluții bizare, posibil „nelegale”.

Așadar, pot fi ridicate următoarele probleme de compatibilizare și fundamentare juridică:

---

<sup>2</sup> R. Bufan, *Tratat de drept fiscal. Volumul 1. Teoria generală a dreptului fiscal*, Ed. Hamangiu, București, 2016, p. 99.

<sup>33</sup> A se vedea C.F. Costaș, S.I. Puț, *Drept fiscal*, Ed. Universul Juridic, București, 2023, p. 34.

<sup>4</sup> Publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 233 din 9 martie 2022.

<sup>5</sup> Publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 921 din 9 octombrie 2020.

<sup>6</sup> Publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 1277 din 29 decembrie 2022.

- principiul certitudinii din dreptul material poate deveni principiul incertitudinii în dreptul procedural?
- prin raportare la ierarhia actelor normative, specificul de reglementare, rigorile constituționale, sunt acceptabile derogări sau interpretări extensive ale unor norme juridice primare (procedurale), în care funcția inspecției fiscale este transbordată spre specificul controlului inopinat prin verificare documentară?
- mai au vreo relevanță diferențierile juridice între formele (diverse) ale controlului fiscal?
- care mai sunt garanțiile asigurate contribuabilului în verificarea documentară operată de antifrauda fiscală?
- care mai sunt remediile, dacă decizia de impunere sub rezerva verificării ulterioare se definitivează *de facto*?
- mai are nevoie contribuabilul de vreo garanție legală sau jurisprudențială specifică inspecției fiscale sau procedurii de emitere a unui titlu de creanță?
- ce avantaje îi oferă contribuabilului verificarea documentară accelerată dată în competența antifraudei fiscale?
- este legală transformarea procesului-verbal (mijloc de probă specific controlului inopinat al antifraudei fiscale, conform dispozițiilor Codului de procedură fiscală) în decizie de impunere (rezultat al verificării documentare)?
- poate proceda antifrauda fiscală la transformarea pe parcurs a controlului antifraudă în verificare documentară?
- este permisă o (asemenea) interconectare a procedurilor de control și o utilizare/recalificare a notelor explicative drept „audiere” în verificarea tematică?
- devine desuetă/anacronică finalitatea colectării de probe necesare (prin tradiționalul proces-verbal) inspecției fiscale?
- emiterea galopantă a unei decizii de impunere reprezintă un avantaj? Dacă da, pentru cine, organul fiscal sau contribuabil?
- care sunt situațiile în care s-ar mai păstra imperativul efectuării inspecției fiscale?
- avem de-a face cu o nulitate absolută (încălcarea competenței materiale) odată cu conferirea dreptului de a emite decizii de impunere antifraudei fiscale (sau cel puțin până la modificarea dispozițiilor C. pr. fisc.)?

### **3. Semnificații procedurale autentice ale dispozițiilor legale în materia controlului fiscal**

Potrivit dispozițiilor Codului de procedură fiscală<sup>7</sup>, controlul fiscal se efectuează de către organul fiscal competent material și teritorial.

În acord cu legislația care-i guvernează activitatea, antifrauda fiscală nu efectuează inspecție fiscală și nu poate emite decizii de impunere, efectuând doar un control operativ, inopinat, secvențial și rezidual. Potrivit dispozițiilor art. 148 C. pr. fisc., sfera și obiectul verificării documentare: „(1) Pentru stabilirea corectă a situației fiscale a contribuabilului/plătitorului, organul fiscal poate proceda la o verificare documentară. (2) Verificarea documentară constă în efectuarea unei analize de coerență a situației fiscale a contribuabilului/plătitorului, pe baza documentelor existente la dosarul fiscal al contribuabilului/plătitorului, precum și pe baza oricăror informații și documente transmise de terți sau deținute de organul fiscal, care au relevanță pentru determinarea situației fiscale”.

În același sens, dispozițiile art. 149 C. pr. fisc. reglementează rezultatul verificării documentare: „(1) în situația în care, ca urmare a verificării documentare, organul fiscal constată diferențe față de creanțele fiscale, veniturile sau bunurile impozabile și/sau informațiile în legătură cu acestea declarate de contribuabil/plătitor, acesta înștiințează contribuabilul/plătitorul despre constatările efectuate. Odată cu înștiințarea, organul fiscal solicită și documentele pe care contribuabilul/plătitorul trebuie să le prezinte în vederea clarificării situației fiscale. (2) în cazul în care documentele solicitate potrivit alin. (1) nu au fost

<sup>7</sup> Legea nr. 207/2015 publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 547 din 23.07.2015.

prezentate de contribuabil/plătitor în termen de 30 de zile de la comunicarea înștiințării sau documentele prezentate nu sunt suficiente pentru clarificarea situației fiscale, organul fiscal stabilește diferențele de creanțe fiscale datorate prin emiterea unei decizii de impunere sau dispune măsurile necesare respectării prevederilor legale, după caz.

(3) Decizia de impunere prevăzută la alin. (2) este o decizie sub rezerva verificării ulterioare. (4) Decizia de impunere emisă în condițiile prezentului articol fără audierea contribuabilului/plătitorului este nulă”.

Deși stabilirea creanțelor fiscale sub rezerva verificării ulterioare reprezintă regula în materia verificării documentare<sup>8</sup>, așa cum transpare din coroborarea dispozițiilor art. 94 C. pr. fisc., decizia de impunere sub rezerva verificării ulterioare emisă de antifrauda fiscală se definitivează în marea majoritate a situațiilor, ceea ce echivalează, din perspectiva efectelor juridice, o specie a controlului fiscal – verificarea documentară cu chintesența controlului fiscal – inspecția fiscală.

Ordinul nr. 3632/2020 din 5 octombrie 2020 era în dezacord vădit cu dispozițiile Codului de procedură fiscală, lege organică, superioară ca forță juridică. Totuși, formalizarea Guvernului prin Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 188/2022 prin introducerea alin. (3) al art. 148 C. pr. fisc. de legitimare a competenței organelor de control antifraudă fiscală nu este la adăpost de orice critică. Rămân „deschise” câteva „răni” sistemice, cum ar fi: fundamentarea juridică a deciziilor emise de către antifrauda fiscală în perioada martie-decembrie 2022, aglomerarea sau chiar suprapunerea competenței materiale a „organelor de inspecție fiscală” cu „organele de control antifraudă fiscală”, în ciuda diferențelor fixate tot prin C. pr. fisc. sau chiar asperități de neconstituționalitate.

Problema nu este doar de ordin teoretic, de nivel de fundamentare juridică, ci una cu aplicații și consecințe practice însemnate și imediate. Subliniem faptul că verificării documentare îi lipsesc garanțiile procedurale, precum: obiectul verificării (ce impozite și contribuții sociale obligatorii sunt verificate?), obligațiile organului de control (ce analize și corelații de informații trebuie operate?) și mijloacele de apărare ale contribuabilului (ce remedii, diligențe și acțiuni pot activa contribuabilii pentru a preîntâmpina un „abuz contra-abuz”?) care au fost stabilite de legiuitor cu privire la procedura inspecției fiscale, singurul mijloc de a determina obligații suplimentare de plată în România. Practic, prin verificarea documentară realizată de antifrauda fiscală se utilizează mijloacele unui control antifraudă, control inopinat, operativ, intempestiv, *sui-generis*, care în acord cu legislația fiscală nu este un control fiscal veritabil, ci unul cu o funcție fiscală marginală, secvențială, pentru a se atinge, pe o rută ocolitoare, rezultatele unei inspecții fiscale. Mai mult, coroborând legislația specială care reglementează competența inspectorilor antifraudă fiscală, respectiv competența inspectorilor fiscali, vom observa că acestea nu sunt nici pe departe congruente!

Criticile cu privire la procedura sumară a verificării documentare au fost exprimate în doctrină și anterior, vizând mai ales netransparența procedurii, aflată în dezechilibru cu efectele pe care le produce – emiterea unei decizii de impunere, cu efecte imediate și similare unui act administrativ-fiscal emis la finalul unei proceduri clasice – inspecția fiscală. Așa cum semnalează doctrina<sup>9</sup>, astfel de verificări și chiar și informațiile furnizate ulterior de către contribuabil, ca urmare a audierii, se realizează „în spatele ușilor închise”, pe baza unor informații și documente aflate doar la dispoziția organelor fiscale, într-o opacitate stranie.

Dispozițiile art. 136 C. pr. fisc. prevăd că controlul operativ și inopinat se realizează de inspectorii din cadrul Direcției Antifraudă, că aceștia pot realiza operațiuni de control tematic – verificări care vizează anumite sectoare de activitate, considerate cu risc, însă în ambele situații activitatea de control se finalizează prin încheierea unui proces-verbal de control, iar nu a unei decizii de impunere.

Sumarizând, problemele juridice generate de verificarea documentară efectuată de antifrauda fiscală sunt serioase și pot fi dintre următoarele<sup>10</sup>: 1. Verificarea documentară este o procedură opacă;

<sup>8</sup> A se vedea și I.M. Costea, *Drept financiar. Note de curs*, ediția a 4-a revizuită și adăugită, Ed. Hamangiu, București, 2018, p. 312.

<sup>9</sup> C.F. Costăș (coord.), *Codul de procedură fiscală. Comentariu pe articole*, Ed. Solomon, București, 2016, p. 311.

<sup>10</sup> *Idem*, pp. 310-311.

2. Obținerea informațiilor/documentelor se poate realiza pe orice cale; 3. Emiterea unei decizii de impunere este tentantă, cvasiiminentă și produce efecte imediat, în ciuda unei situații diferite care ar putea rezulta din inspecția fiscală – control de fond; 4. Durata scurtă de timp și obiectul secvențial al verificării care tinde să denatureze însăși rezultatul verificării formalizat în decizia de impunere; 5. Segmentarea dreptului contribuabilului de a fi informat/audiat efectiv; 6. Forma preparatorie – controlul inopinat, atipic, secvențial specific antifraudei fiscale devine forma definitivă a controlului fiscal, prin funcția și efectul deciziei de impunere.

#### **4. Exemple practice de aplicare denaturată a normelor procedurale**

În această ambianță normativă, aducem în discuție câteva exemple din practica administrativă, în miniatură, într-o versiune interogativă, retorică, care pot fi relevante pentru a susține problematica incongruențelor anterior indicate:

##### **4.1. Verificare documentară cu funcție de inspecție fiscală I**

Într-o speță, DRAF 6 Oradea a debutat o verificare documentară cu privire la comerțul online realizat de o persoană fizică din Cluj-Napoca care achiziționa bunuri *second-hand* și le revindea, cu sau fără recondiționarea inerentă. În mod paradoxal, verificarea documentară a vizat întreg spectrul de obligații fiscale posibil a fi activa pentru o persoană fizică la activitățile independente: impozit pe venit, CAS, CASS, TVA Astfel, apare drept legitimă următoare întrebare: dacă verificarea documentară poate viza toate impozitele și contribuțiile pozitive ale persoanei fizice: impozit pe venit, , CAS, CASS, TVA și toate raporturile contribuabilului, relevante pentru starea de fapt fiscală, care mai este deosebirea față de inspecția fiscală? Sau, în termeni laici, mai avem nevoie de inspecție fiscală?

Contribuabilului vizat, devenit rapid debitor<sup>11</sup>, i s-au stabilit obligații de plată (impozit pe venit și TVA), dar inspectorii antifraudă au refuzat deductibilitatea cheltuielilor și dreptul de deducere a TVA, începând cu momentul de la care l-au considerat persoană impozabilă, pe considerentul că nu instrumentează o inspecție fiscală<sup>12</sup>.

##### **4.2. Verificare documentară cu funcție de inspecție fiscală II**

Într-o altă cauză soluționată definitiv de Curtea de Apel Cluj<sup>13</sup> s-a pus problema dacă antifrauda fiscală poate face recalificare fiscală sau aceasta este legată intim de o analiză specifică inspecției fiscale? Cauza propunea două tipuri de abordări: prima, legată de recalificarea unor sume utilizate de administrator în dividende, fără formalizarea ca atare printr-un act de „putere”/„voință” societară, iar a doua, legată de considerarea distribuirii de dividende ca fiind realizată în 2015, pe considerentul că suma era evidențiată formal-contabil în sold la data de 01.01.2015, deși sumele au fost utilizate efectiv succesiv în timp începând cu anul 2003, data înființării societății.

##### **4.3. Transformarea și/sau interconectarea procedurilor I**

Într-o altă situație, antifrauda fiscală debutează un control specific, inopinat, tematic, rezidual, cere documente și note explicative contribuabilului controlat, după care, pentru a-l putea finaliza prin emiterea unei decizii de impunere, îi solicită contribuabilului informații suplimentare, puse la dispoziție în termenul de 30 de zile, informații „corecte și complete” și transformă controlul inopinat în verificare

---

<sup>11</sup> Actualmente, cauza se află pe rolul Curții de Apel Cluj, împotriva deciziei de impunere emise formulându-se contestație fiscală, iar împotriva acesteia și a deciziei de soluționare a contestației formulându-se cererea de chemare în judecată.

<sup>12</sup> Nu facem inspecție fiscală, nu ne interesează „deductibilitatea” în niciuna din dimensiunile acesteia, dar emitem decizia de impunere?

<sup>13</sup> Prin Decizia civilă nr. 1169/2023 a Curții de Apel Cluj, nepublicată, care, deși nu validează criticile de natură procedurală, validează criticile de natură substanțială.

documentară, cu consecința emiterii deciziei de impunere. Este legală transformarea/denaturarea controlului antifraudă fiscală?

#### **4.4. Transformarea și/sau interconectarea procedurilor II**

În fine, într-o ultimă cauză din practica administrativă, s-a pus problema dacă este permisă o interconectare a procedurilor de control și o utilizare/recalificare a notelor explicative drept „audiere” în verificarea tematică?

Astfel, într-un control antifraudă se încheie un proces-verbal în care se evidențiază obiectul controlului: „un control operativ și inopinat cu privire la transportul alternativ de persoane” și în care sunt evidențiate constatările inspectorilor antifraudă pe parcursul a 40 de pagini. În controlul inopinat se cer note explicative, puncte de vedere. Ulterior, în procedura verificării documentare care debutează imediat și se finalizează în câteva zile este emisă de antifrauda fiscală decizia de impunere în baza constatărilor inițiale, fără a se mai parcurge etapele verificării documentare. Astfel, apare drept legitimă întrebarea dacă este permisă o asemenea interconectare a procedurilor de control și o suprapunere a rigurilor legate de audierea contribuabilului?

#### **5. Concluzii**

Sintetizând, suntem în măsură să furnizăm două seturi de concluzii deschise. Mai întâi, „concluzia *laimotiv*” care se desprinde natural din tonalitatea textului, în acord cu care funcția incursiunii noastre nu a fost afirmativă, ci interogativă, chiar retorică, urmărind să tragă un semnal de alarmă cu privire la această problematică. Mai apoi, pentru că un asemenea demers reclamă, totuși, o formulă de încheiere, remarcăm un fapt<sup>14</sup>, devenit truism, și anume că, deși nu există vreun text de lege sau vreo fundamentare extra/supra/infranormativă care să confere posibilitatea inspectorilor antifraudă de a emite decizii de impunere, în prezent, sub pretextul „verificării documentare”, denaturate factual într-o miniinspecție fiscală, inspectorii antifraudă emit decizii de impunere, titluri de creanță, cu caracter executoriu/imediat/decisiv pentru contribuabil. Asistăm, așadar, la o suprapunere de proceduri și competențe ale organelor „fiscale” care au aptitudinea „legală” de a emite decizii de impunere și care tind la neutralizarea drepturilor sau acțiunilor contribuabililor.

---

<sup>14</sup> Mai exact „o faptă”, acțiunea aparținând unei persoane, dar la fel de adevărat este că putem utiliza și sintagma „un fapt”, în raport cu modul de generalizare și impersonalizare.