

CONSILIUL CONCURENȚEI
DIRECȚIA DE ANALIZĂ ȘI MONITORIZARE A MEDIULUI CONCURENȚIAL

Raport preliminar

al studiului privind impactul asupra concurenței a prevederilor legale care condiționează înființarea/autorizarea întreprinderilor din domeniul consultanței fiscale și al auditului financiar de existența în acționariatul acestora a profesioniștilor din domeniile respective

Cuprins

1. Declanșarea studiului și obiectivul urmărit.....	3
2. Conceptul de barieră de natură a afecta concurența.....	5
2.1 Definirea conceptului de barieră.....	5
2.2 Sectorul profesiilor liberale și barierele existente	8
3. Servicii de consultanță fiscală.....	12
3.1 Cadrul legislativ și instituțional.....	12
3.2 Accesul în profesie și exercitarea profesiei	15
3.3 Organizarea profesiei.....	17
3.4 Piața relevantă.....	19
4. Servicii de audit financiar	20
4.1 Cadrul legislativ și instituțional.....	20
4.2 Accesul în profesie și exercitarea profesiei	24
4.3 Organizarea profesiei.....	26
4.4 Piața relevantă.....	28
5. Profesiile de consultant fiscal și auditor financiar în Uniunea Europeană	29
5.1 Consultanții fiscali în UE	29
5.2 Auditorii financiari în UE.....	31
6. Analiza, din perspectiva restricționării concurenței, a condițiilor impuse cu privire la deținerea capitalului social al societăților de către profesioniști în domeniu pentru profesiile liberale din aria de reglementare a Ministerului Finanțelor	32
6.1 Experți contabili și contabili autorizați.....	33
6.2 Evaluatori autorizați	35
6.3 Consultanți fiscali	37
6.4 Auditori financiari	46
7. Concluzii și recomandări	53

1. Declanșarea studiului și obiectivul urmărit

În anul 2020, prin Ordinul nr. 1023/16.10.2020, în baza art. 25 alin. (1) lit. o) din *Legea concurenței nr.21/1996, republicată cu modificările și completările ulterioare* (denumită, în continuare, *Legea concurenței*) președintele Consiliului Concurenței a dispus efectuarea *Studiului privind impactul prevederilor legale care obligă întreprinderile din domeniul contabilității și al serviciilor medicale să fie deținute și/sau administrate de profesioniști în domeniu*. Acest studiu a analizat în ce măsură prevederile legale în cauză depășesc criteriile de proporționalitate și necesitate stabilite pentru atingerea obiectivelor politicilor publice din domeniile respective, constituindu-se în bariere de natură a afecta concurența, prin restricționarea accesului operatorilor economici pe piețele respective.

În domeniul contabilității și expertizei contabile, au fost vizate prevederile art. 9 alin. (1) lit. b) și c) și art. 11 alin. 2 din *Ordonanța Guvernului nr. 65/1994 privind organizarea activității de expertiză contabilă și a contabililor autorizați, republicată* (denumită, în continuare, *O.G. nr. 65/1994*), potrivit cărora o societate comercială de contabilitate/expertiză contabilă poate funcționa doar dacă majoritatea acțiunilor sau a părților sociale sunt deținute de profesioniști în domeniu, iar structura de administrare este aleasă în majoritate dintre aceștia.

În urma finalizării studiului s-a constatat că prevederile legale din domeniul contabilității, care impun deținerea majorității capitalului social al întreprinderilor de profil de către profesioniști în domeniu, coroborată cu deținerea de către aceștia a majorității în cadrul structurii de administrare, sunt restrictive, reprezentând bariere la intrarea pe piață, întrucât nu permit persoanelor care nu dețin această calificare, dar care dețin capital investițional, să înființeze întreprinderi pe această piață.

În acest context, în temeiul art. 25 alin. (1) lit. m) din *Legea concurenței*, Consiliul Concurenței a recomandat în anul 2021 Ministerului Finanțelor modificarea prevederilor *OG nr. 65/1994*, astfel încât orice persoană interesată, care deține capital investițional, să poată deschide o întreprindere de contabilitate/expertiză contabilă, fără a mai fi necesară prezența unui profesionist din domeniu în structura capitalului social, asigurarea calității serviciilor și a independenței profesionale putând fi asigurată prin alte mijloace mai puțin restrictive, cum ar fi prezența profesioniștilor în conducerea societății, apreciind că o astfel de modificare ar putea conduce la întărirea concurenței și la accesul mai multor furnizori de servicii pe piață. Un nivel ridicat de concurență este în beneficiul consumatorilor prin reducerea prețurilor, creșterea calității serviciilor, încurajarea inovației și creșterea interesului operatorilor economici de a răspunde la nevoile în schimbare ale consumatorilor. Piețele pe care nu există reglementări privind controlul intrării sunt mai dinamice, furnizează mai multă inovație și se concentrează direct pe nevoile consumatorilor în ceea ce privește accesul și serviciile oferite.

În urma acestor recomandări **Ministerul Finanțelor a precizat¹ faptul că este de acord, în principiu, cu propunerea de eliminare a condițiilor, considerând, totodată, că o eventuală modificare a cadrului legislativ ar putea fi efectuată doar în urma analizării legislației care reglementează și celelalte profesii liberale din aria sa de reglementare, respectiv evaluatori autorizați, consultanți fiscali și auditori financiari.**

În cadrul notei Direcției Analiză și Monitorizare a Mediului Concurențial nr. 178/18.02.2022 privind realizarea unui studiu având ca obiect analiza impactului prevederilor legale care impun cerințe referitoare la deținerea capitalului social al întreprinderilor de profesioniști în domeniile reglementate de Ministerul Finanțelor, au fost analizate cele trei domenii indicate de ministerul de resort, rezultând că:

- în domeniul evaluării autorizate, prevederile legale referitoare la desfășurarea activității de evaluare autorizată de către persoanele juridice nu conțin cerințe cu privire la structura capitalului social;
- în domeniul consultanței fiscale, prevederea din cadrul *OG nr. 71/2001*, potrivit căreia *”consultanții fiscali pot să își desfășoare activitatea ca persoane fizice independente sau se pot asocia în societăți comerciale care au în obiectul de activitate consultanță fiscală. Societatea comercială trebuie să aibă cel puțin un asociat/acționar și administrator care să aibă calitatea de consultant fiscal”²*, impune cerințe cu privire la deținerea capitalului social de către un profesionist în domeniu
- în domeniul auditului financiar, prevederile din cadrul *Legii nr. 162/2017* potrivit căreia *”majoritatea drepturilor de vot în firma de audit trebuie să fie deținută de firme de audit care sunt autorizate în orice stat membru sau de auditori financiari autorizați în România și majoritatea membrilor organului administrativ sau de conducere a firmei de audit, dar nu mai mult de 75%, trebuie să fie reprezentată de firme de audit autorizate în România sau în oricare dintre Statele Membre sau de auditori financiari autorizați în România”³*, impun cerințe cu privire la deținerea capitalului social de către un profesionist în domeniu, precum și la existența în organele de conducere ale acestora.

Ca urmare a acestei note și în baza Hotărârii Plenului Consiliului Concurenței, adoptată în ședința din data de 02.03.2022, președintele Consiliului Concurenței a dispus, prin Ordinul nr. 305/02.03.2022, efectuarea, în baza art. 25 alin. (1) lit. o) din *Legea concurenței*, a unui studiu privind impactul asupra concurenței a prevederilor legale care condiționează înființarea/autorizarea întreprinderilor din domeniul consultanței fiscale și cel al auditului financiar de existența în acționariatul acestora a profesioniștilor din domeniile respective.

¹ Adresa înregistrată la Consiliul Concurenței cu nr. RG 15955/17.12.2021;

² Art. 9 alin.1;

³ Art. 3 alin. 5. lit. b) și c);

Atât profesia de consultant fiscal, cât și cea de auditor financiar fac parte din categoria profesiilor liberale. În acest context, trebuie precizat că, în domeniul profesiilor liberale, Comisia Europeană încurajează eliminarea reglementărilor sau, cel puțin, renunțarea la acele reguli restrictive care nu servesc în mod real interesului general și nu pot fi justificate în mod obiectiv, știut fiind că existența unor bariere la intrarea pe piață are un efect negativ asupra competitivității și eficienței pieței respective. Totodată, studiile efectuate la nivel european au arătat că piețele pe care nu există reglementări privind controlul intrării sunt mai dinamice, furnizează mai multă inovație și se concentrează direct pe nevoile consumatorilor în ceea ce privește accesul și serviciile oferite.

Studiul de față și-a propus să analizeze în ce măsură prevederile legale, care obligă întreprinderile din domeniul consultanței fiscale și cel al auditului financiar să fie deținute și/sau administrate de profesioniști în domeniu, depășesc criteriile de proporționalitate și necesitate stabilite pentru atingerea obiectivelor politicilor publice din domeniile respective, constituindu-se în bariere de natură a afecta concurența, prin restricționarea accesului operatorilor economici pe piețele respective.

În cadrul studiului, au fost solicitate date și informații autorităților publice centrale, cu atribuții în domeniile analizate, respectiv Ministerului Finanțelor, Camerei Consultanților Fiscali, Camerei Auditorilor Financiar din România, Autorității pentru Supravegherea Publică a Activității de Audit Statutar, Asociației Naționale a Evaluatorilor Autorizați din România, dar și diverselor asociații de întreprinderi, cum ar fi: [8].

Totodată, au fost solicitate informații cu privire la domeniile ce fac obiectul studiului Statelor Membre ale Uniunii europene prin intermediul European Competition Network (ECN).

2. Conceptul de barieră de natură a afecta concurența

2.1 Definierea conceptului de barieră

După cum se știe, concurența este factorul motor al economiei de piață, conducând la creștere economică și la bunăstarea consumatorilor. În esență, concurența dintre întreprinderi conduce la prețuri mai mici și, prin inovație, la apariția de produse noi și de o calitate mai bună.

Prin urmare, obiectivele politicii de concurență sunt încurajarea piețelor concurențiale și promovarea inovației. În acest sens, autoritățile de concurență urmăresc, în principal, comportamentele adoptate de întreprinderi pe piață, de natură să vizeze restricționarea concurenței, încercările acestora, precum și ale organizațiilor profesionale de a impune bariere în calea intrării pe piață a altor întreprinderi. Pe de altă parte, transpunerea politicilor publice prin adoptarea de reguli și reglementări, ca răspuns la diferite obiective sociale și economice, constituie, de multe ori, bariere la intrarea pe piață. Într-o astfel de situație, este important să se facă diferența între reglementările strict necesare, cu rol esențial în asigurarea calității, și cele care nu sunt strict necesare, fiind dăunătoare consumatorilor sau dezvoltării pieței respective.

Conceptul de barieră de natură a afecta concurența se referă, într-o măsură mai mare sau mai mică, la capacitatea întreprinderilor de a intra pe piață. În concret, barierele la intrare sunt factorii care împiedică sau întârzie intrarea întreprinderilor pe o piață dată.

În general, teoria economică abordează natura barierelor la intrare, susținând că există trei categorii de bariere la intrarea pe o piață:

- a) bariere induse de reglementări, concretizate în diverse dispoziții juridice care protejează întreprinderile existente pe piață împotriva concurenței potențiale, cum ar fi: brevetele, concesiunea, licența, exploatarea unui know-how, monopoliurile legale, protecționismul vamal, drepturi exclusive etc.;
- b) bariere la intrare care decurg din condițiile în care are loc procesul de producție și de vânzare, cum ar fi: avantajele absolute de cost, economiile de scară, diferențierea produselor;
- c) bariere la intrare ca urmare a unor strategii de dezvoltare a întreprinderilor existente pe piață, pentru a-și asigura o protecție mai mult sau mai puțin puternică, cum ar fi: presiuni asupra puterii publice pentru promovarea de inițiative legislative care să protejeze firmele instalate, intimidări la adresa concurenței rivale, dezvoltarea politicii de preț limită prin manifestarea puterii de piață etc.

Barierele în calea intrării unor întreprinderi pe anumite piețe pot lua mai multe forme, potrivit *Ghidului de evaluare a concurenței*⁴, elaborat de Organizația pentru Cooperare și Dezvoltare Economică (OCDE), după cum urmează:

- a) bariere naturale, care pot apărea din cauza unor factorilor naturali, care generează costuri fixe (de funcționare) ridicate pentru întreprinderi;
- b) bariere cu privire la costurile irecuperabile, care pot apărea pe piețe unde costurile irecuperabile de intrare sunt ridicate. Costurile irecuperabile sunt definite ca fiind acele costuri pe care o companie nu le poate recupera, în cazul în care decide să iasă de pe o anumită piață. Aceste costuri pot să apară din cauza valorii reduse de revânzare a capitalurilor achiziționate, cheltuieli ridicate cu publicitatea, cheltuieli ridicate cu cercetarea și dezvoltarea etc.;
- c) bariere create prin comportamentul întreprinderilor deja existente pe piață, în sensul că acțiunile întreprinderilor deja existente pe piață pot avea efecte negative asupra concurenței, aceste acțiuni putând avea ca obiect sau ca efect împiedicarea, restrângerea ori denaturarea concurenței sau folosirea în mod abuziv de către una sau mai multe întreprinderi a unei poziții dominante pe o anumită piață sau pe o parte a acesteia;
- d) bariere induse de reglementări, adoptate de guverne, autorități și instituții ale administrației publice centrale ori locale și organizațiilor profesionale, care pot crea bariere în calea intrării întreprinderilor pe o anumită piață. O problemă referitoare la numeroase legi sau reglementări este faptul că pot fi benefice la un anumit moment și pentru un anumit stat din lume, dar pot deveni prea extinse în timp și protecționiste.

⁴ <http://www.oecd.org/daf/competition/98765441.pdf>;

Așadar, analiza comportamentului consumatorului, cunoașterea nevoilor și a cererii sale caracteristice, costurile generate de furnizarea produsului/prestarea serviciului, nu constituie singurii factori care determină o întreprindere să decidă dacă să intre sau nu pe o anumită piață. Potrivit literaturii de specialitate, reglementările restrictive pot reprezenta bariere semnificative de intrare pe piață pentru operatorii economici⁵. Intrarea pe piață nu privește numai întreprinderile noi, ci și întreprinderile care se diversifică, care creează un nou produs sau care intenționează să intre pe o piață nouă.

În cazul în care barierele în calea intrării sunt ridicate, întreprinderile deja existente pe piață pot aborda un comportament anticoncurențial, existând posibilitatea de a crește prețurile/tarifele și de a obține profituri ridicate sau de a reduce calitatea produselor oferite, fără teama că alte întreprinderi ar putea prelua o parte din profitul acestora, făcând, astfel, dificilă sau imposibilă intrarea pe piață a unor noi întreprinderi. Altfel spus, barierele scăzute în calea intrării pe o anumită piață dau naștere unui efect de disciplinare a întreprinderilor deja existente pe piață, limitând exercitarea puterii de piață a acestora și permițând intrarea unor întreprinderi noi, fapt ce contribuie la creșterea concurenței.

Recentele evoluții la nivel european evidențiază eforturile susținute ale Statelor Membre de înlăturare progresivă a restricțiilor privind schimburile internaționale, vizând eliminarea obstacolelor existente și garantarea unui mediu concurențial normal.

În martie 2019, Parlamentul European a invitat Uniunea Europeană și Statele Membre să elimine obstacolele nejustificate rămase în calea funcționării pieței interne, subliniind, totodată, că nu trebuie create noi bariere, fiind necesar ca eliminarea barierelor identificate și a cauzelor lor să aibă loc printr-o combinație de măsuri, atât la nivelul Uniunii Europene, cât și la nivel național⁶.

Așa cum rezultă din *Comunicarea Comisiei către Parlamentul European, Consiliu, Comitetul Economic și Social European și Comitetul Regiunilor - Identificarea și înlăturarea barierelor din cadrul pieței Unice*⁷, piața internă este una dintre cele mai mari realizări ale Uniunii Europene și le oferă întreprinderilor europene o piață de mari proporții. Comisia Europeană și Statele Membre au o responsabilitate comună în realizarea pieței interne, care stimulează concurența și comerțul și le oferă cetățenilor o gamă mai largă de bunuri și servicii și mai multe oportunități antreprenoriale și de încadrare în muncă. Cu toate acestea, în ciuda realizărilor reale ale pieței interne, întreprinderile și consumatorii continuă să se confrunte cu numeroase obstacole normative și administrative, a căror eliminare reprezintă o preocupare continuă.

⁵ Loayza, N. V., & Soto, R. (2003), On the measurement of market-oriented reforms -World Bank Policy Research Working Paper 3371;

⁶ Rezoluția Parlamentului European din 13 martie 2019 referitoare la semestrul european pentru coordonarea politicilor economice: analiza anuală a creșterii pentru 2019 (2018/2119(INI));

⁷ <https://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2020:0093:FIN:RO:PDF>;

Printre obstacolele și barierele de ordin practic din cadrul pieței unice cu care se confruntă întreprinderile, identificate de Comisia Europeană, sunt menționate și problemele legate de cerințele de intrare pe piață și funcționare pentru anumite activități sau profesii, cum ar fi sectorul profesiilor liberale.

De asemenea, Banca Mondială, prin raportul din anul 2020, *Markets and People – Romania Country Economic Memorandum*⁸, a atras atenția cu privire la faptul că, în România, barierele la intrare rămân relativ ridicate comparativ cu mediile UE-15 și OCDE, afectând concurența și funcționarea eficientă a pieței. Reglementările restrictive se explică, în principal, prin sarcini administrative încă semnificative pentru întreprinderile noi, urmate de proceduri de reglementare complexe și protecție de reglementare a titularilor. Sistemele de licențe și permise impun sarcini inutile întreprinderilor și pot împiedica intrarea pe diferite piețe, sectorul serviciilor fiind nominalizat în acest sens. Cu referire la sectorul profesiilor liberale, este menționat că, în ciuda reformelor din trecut, România are încă reglementări restrictive de intrare pe piață pentru contabili, avocați, ingineri și arhitecți care pot limita interesul de a concura și pot duce la creșterea costurilor, în special pentru utilizatorii din aval.

2.2 Sectorul profesiilor liberale și barierele existente

La nivelul Uniunii Europene, recunoașterea unei ocupații ca fiind sau nu profesie liberală diferă de la o țară la alta, în funcție de legislație, precum și de dezvoltarea economică a acestora. Nu există nicio definiție legală obligatorie sau o listă completă pentru profesiile liberale la nivel european, însă Curtea Europeană de Justiție este cea care a furnizat⁹, în anul 2001, principala definiție a profesiilor liberale, care stipulează faptul că profesiile liberale includ activități care, printre altele, *au un caracter profund intelectual, necesită un nivel ridicat de calificare și, de regulă, sunt subiectul unor reglementări profesionale clare și stricte. În practicarea unei astfel de profesii, componenta personală a prestatorului are o importanță specială, iar independența acestuia constituie o condiție pentru desfășurarea în condiții optime și echitabile a activității.*

O definiție alternativă aplicabilă tot la nivelul Uniunii Europene și derivată din definiția Curții Europene de Justiție este cea furnizată în cadrul *Directivei nr. 36 din 2005 privind Calificările Profesionale*¹⁰, revizuită în anul 2013, care abordează profesiile liberale ca fiind *activități practicate în baza unor calificări profesionale relevante, într-o manieră personală, responsabilă și independentă, orientată spre interesul clientului și al publicului larg.*

⁸ <https://documents.worldbank.org/en/publication/documents-reports/documentdetail/294831583173658317markets-and-people-romania-country-economic-memorandum>;

⁹ <http://curia.europa.eu/jcms/upload/docs/application/pdf/2011-05/cp110050en.pdf>;

¹⁰ Comisia Europeană (CE). 2005 -Directive 2005/36/EC – *Evaluation of the Professional Qualifications Directive*, http://ec.europa.eu/internal_market/qualifications/docs/news/20110706-evaluation-directive-200536ec_en.pdf;

Cea mai amplă și recentă definiție este furnizată de Consiliul European al Profesiilor Liberale în anul 2015, care definește profesioniștii liberi ca fiind *persoane care practică o profesie caracterizată de furnizarea unor servicii de natură intelectuală, făcând uz de calificarea lor profesională specifică, în nume propriu, în mod complet independent și în interesul clienților lor și al comunității. Practicarea profesiei este subiectul obligațiilor ce decurg dintr-un cod de etică acceptat, elaborat în conformitate cu legile naționale.*¹¹

La nivel național, Patronatul Serviciilor Private din România apreciază¹² că profesiile liberale reprezintă *activități asimilate sferei serviciilor, ce implică un nivel ridicat de competență și calificare profesională, un grad ridicat de utilitate publică, în pofida caracterului comercial al acestora, o prestație personală, responsabilă și independentă, guvernată de un cod de conduită profesională monitorizat de o asociație profesională relevantă pentru fiecare profesie în parte.*

Așa cum rezultă din definițiile de mai sus, o persoană care practică o profesie liberală oferă, în principal, servicii intelectuale și acționează în interesul clientului și al comunității, fiind supusă unui cod de etică și legislației specifice în ceea ce privește profesia în cauză. Așadar, profesiile liberale sunt acele activități economice independente, exercitate individual sau în asociere, de persoane fizice care posedă o pregătire specială în domeniul respectiv: avocați, notari, executori judecătorești, auditori financiari, consilieri fiscali, experți contabili și contabili autorizați, experți judiciari și extrajudiciari, arhitecți, evaluatori, experți cadastrali, ingineri, medici, medici stomatologi, farmaciști, medici veterinari, psihologi etc. Toți membrii acestor profesii, indiferent de forma de exercitare a profesiei, sunt considerați operatori economici, fiind supuși aceluiași reguli ca toți ceilalți actori din economie.

Deși profesiile liberale sunt expresia unui sistem politic liber, libertatea în exercitarea lor trebuie însă limitată printr-o raportare permanentă la o serie de obligații etice, precum și la unele norme de drept public.

În general, profesiile liberale sunt în detaliu reglementate, atât prin legislația adoptată de Parlament, Guvern sau ministere de resort, cât și prin norme adoptate de propriile organe reprezentative, atunci când acestea au atribuții de reglementare.

Astfel, activitatea profesioniștilor liberali trebuie să se desfășoare în respectul unor valori comune, precum secretul profesional, respectarea angajamentului profesional pe care și-l asumă în mod solemn, elementul vocațional, asumarea răspunderii profesionale și independența în exercitarea profesiei.

De multe ori, organizațiile profesionale extrem de puternice și de bine organizate din aceste sectoare au acționat ca niște grupuri de presiune asupra decidenților politici cu scopul vădit de a conserva privilegiile membrilor lor (efectul de breaslă). În plus, este dificil ca în aceste domenii

¹¹ CEPLIS, 2015 <http://www.ceplis.org/en/index.php>;

¹² în cadrul studiului ”Profesiuniștii liberali în România de mâine”;

extrem de specializate să se facă diferența între reglementările strict necesare (cu rol esențial în asigurarea calității serviciilor, perfecționarea profesională continuă, menținerea prestigiului etc.) și cele care nu sunt strict necesare sau chiar sunt dăunătoare consumatorilor și dezvoltării profesiei.

Profesiile reglementate constituie un element foarte important în economia Statelor Membre și a Uniunii Europene. Multe dintre acestea oferă informații esențiale pentru alți operatori de pe piață și pentru economie în ansamblu și sunt active în domenii sensibile, adesea caracterizate prin asimetria informațiilor și prin considerații legate de obiectivele de politică extinse, cum ar fi funcționarea sistemului judiciar, siguranța mediului construit etc.

Încă din anul 2004, prin *Raportul asupra concurenței în sectorul profesiilor liberale*¹³, Comisia Europeană a concluzionat că în țările cu un nivel redus al reglementărilor, piețele nu funcționează mai rău decât în cele cu un înalt nivel de reglementare, ci, dimpotrivă, s-au dezvoltat, obținându-se un câștig atât pentru consumatori, cât și pentru practicieni.

În acest context, Comisia Europeană a încurajat Statele Membre să dereglementeze sectorul profesiilor liberale sau, cel puțin, să renunțe la acele reguli restrictive care nu servesc în mod real interesului general și nu pot fi justificate în mod obiectiv, considerând că astfel de reglementări fac ca numărul agenților economici prezenți pe o piață să fie mai mic decât numărul agenților economici care ar fi intrat în absența reglementării, afectând concurența pe piață. De asemenea, restricționarea accesului pe o piață afectează consumatorii, deoarece, în general, un nivel ridicat de concurență este în beneficiul acestora prin reducerea prețurilor, creșterea calității serviciilor, încurajarea inovației și creșterea interesului agenților economici de a răspunde la nevoile în schimbare ale consumatorilor.

Studiile elaborate în domeniul profesiilor liberale, atât la nivelul Comisiei Europene și OCDE, cât și la nivelul autorității române de concurență, au evidențiat o serie de aspecte specifice acestui sector, care ridică probleme din punct de vedere concurențial:

- existența unor bariere la intrarea pe piață, constând în:
 - obligativitatea apartenenței la o asociație profesională;
 - impunerea unor restricții privind numărul de profesioniști în funcție de criteriul geografic sau în funcție de criteriul demografic, inclusiv prin limitarea numărului de stagiați;
 - impunerea unor restricții privind proprietatea.
- existența unor reguli privind desfășurarea activității pe piață, care vizează:
 - stabilirea de tarife (obligatorii sau recomandate, minime sau maxime) de către organele profesionale cu atribuții de reglementare;
 - impunerea unor restricții de publicitate;
 - impunerea unor restricții privind asocierea.

¹³ <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/ALL/?uri=CELEX:52004DC0083>;

- conferirea unor drepturi de monopol privind desfășurarea unor activități.

Cu referire la barierele de intrare pe piață, s-a arătat constant că, în cazul majorității profesiilor liberale, intrarea în profesie este posibilă numai după obținerea unei autorizări sau a altor forme de licențiere, care, de regulă, se acordă numai dacă sunt îndeplinite anumite condiții (nivel al studiilor, experiență, promovarea unui examen etc.). Îndeplinirea acestor condiții este verificată fie de către autorități ale statului, fie de către organizația profesională. În general, statul preia această sarcină atunci când structura profesională este nou înființată sau inexistentă, iar apoi transferă aceste atribuții către organizația profesională. Din punct de vedere concurențial, este foarte important ca aceste condiții impuse noilor intrați în profesie să nu fie excesive, îndeplinirea lor să fie evaluată cu imparțialitate și în condiții de egalitate de șanse, iar cei nemulțumiți să poată contesta decizia respectivă.

Asociațiile profesionale argumentează în favoarea menținerii acestui sistem care asigură un nivel de calitate corespunzător pentru serviciile oferite clienților. Rolul lor continuă și după primirea în profesie, prin dezvoltarea unor programe de formare profesională continuă și prin îndeplinirea atribuțiilor lor de supraveghere și control asupra activității membrilor. Apartenența la asociația profesională ar constitui o garanție, o recomandare pentru consumator cu privire la calitatea serviciilor, mai ales în condițiile unei piețe specializate, caracterizate de o asimetrie a informațiilor.

Într-o astfel de situație, principala problemă derivă din faptul că membrii organelor de conducere ale corpurilor profesionale sunt cei care permit și controlează accesul în profesie al potențialilor lor concurenți, aspect asupra căruia, la nivelul unor foruri internaționale precum OCDE, s-a adus în discuție posibilitatea ca accesul în profesie să fie acordat de un organism mai degrabă independent, ai cărui membri să fie, preponderent, din afara respectivei profesii.

De asemenea, în domeniul profesiilor liberale, barierele la intrare vizează și limitarea strictă a numărului de profesioniști prin raportare la diverse criterii sau reglarea numărului de membri prin examene de admitere în profesie. Stabilirea numărului de profesioniști altfel decât de către piață conduce în mod necesar la o creștere artificială a prețului respectivelor servicii. În fiecare caz trebuie apreciat dacă potențialele beneficii legate de asigurarea calității serviciilor compensează pierderea bănească resimțită de consumator.

În plus față de aceste condiții impuse la intrarea pe piață, pentru a deveni membru cu drepturi depline al unui anumit corp profesional, noul intrat trebuie să parcurgă o perioadă de stagiu supravegheată de un membru cu vechime în profesie.

Rolul asociației profesionale este esențial în a veghea la menținerea unui echilibru just în aceste domenii în continuă transformare în societatea modernă. În acest context precizăm că, asociațiile profesionale au un rol important și în menținerea unui standard de profesionalism ridicat, inclusiv prin aplicarea unor norme de etică și prin utilizarea pârghiilor existente pentru sancționarea comportamentelor neconforme.

Cu referire la restricțiile privind structura afacerii, s-a arătat că acestea ar putea fi justificate, în general, în domeniile în care este necesară o protecție accentuată a independenței și responsabilității personale a celor care exercită profesia. Totodată, s-a arătat că reglementările care privesc proprietatea pot avea ca efect reducerea accesului la capital și, implicit, împiedicarea intrării pe piață a unor noi furnizori de servicii, prin urmare, țintele urmărite prin reglementarea structurii afacerilor, respectiv asigurarea independenței și a unor standarde etice, pot fi atinse și prin mecanisme alternative, care restricționează mai puțin concurența.

Pentru o funcționare corectă a concurenței pe piețele serviciilor profesionale, s-a precizat că este nevoie să se elimine acele reglementări care restricționează în mod vădit și nenecesar concurența și care sunt disproporționate în raport cu scopul urmărit, și anume asigurarea unui nivel cât mai ridicat de calitate al serviciilor oferite la prețuri competitive, accesibile unui segment cât mai ridicat din populație.

La nivel național, Consiliul Concurenței a avut o atitudine proactivă, implicându-se, de-a lungul timpului, într-un proces de modificare a actelor normative care reglementează diferitele profesii liberale, argumentând constant și ferm pentru eliminarea prevederilor care ridicau probleme din punct de vedere concurențial. Astfel, autoritatea de concurență s-a concentrat pe eliminarea acelor restricționări considerate cele mai nocive și care afectau în mod evident și grav concurența pe piață (cum ar fi: eliminarea reglementării tarifelor și a interdicțiilor privind publicitatea, eliminarea restricțiilor cantitative, stabilite pe criterii geografice și demografice).

Cu toate acestea, reglementările existente în sectorul profesiilor liberale continuă să conțină o serie de prevederi care pot constitui bariere de natură a afecta concurența, prin restricționarea accesului operatorilor economici pe piețele respective, studiul de față vizându-le pe cele care obligă întreprinderile din domeniul consultanței fiscale și al auditului financiar să fie deținute și/sau administrate de profesioniști în domeniu.

3. Servicii de consultanță fiscală

3.1 Cadrul legislativ și instituțional

Potrivit prevederilor *Ordonanței Guvernului nr. 71/2001 privind organizarea și exercitarea activității de consultanță fiscală*¹⁴ (denumită, în continuare, *OG nr. 71/2001*), aprobată cu modificări prin Legea 198/2002, activitatea de consultanță fiscală poate fi desfășurată de către persoanele care au dobândit calitatea de consultant fiscal.

Activitatea de consultanță fiscală, în sensul *OG nr. 71/2001*, constă în:

¹⁴ Publicată în Monitorul Oficial nr. 538 din data de 1 septembrie 2001;

- acordarea de asistență și prestarea de servicii profesionale în domeniul fiscal, inclusiv realizarea de expertize fiscale extrajudiciare la solicitarea organelor fiscale sau a oricăror altor persoane sau entități interesate;
- prestarea de servicii și asistență de specialitate pentru întocmirea declarațiilor fiscale;
- certificarea declarațiilor fiscale, în condițiile legii;
- asistență și servicii pe probleme de procedură fiscală;
- asistență privind întocmirea documentației pentru exercitarea căilor de atac împotriva titlurilor de creanță și a altor acte administrative fiscale;
- asistență și reprezentare în fața organelor fiscale, inclusiv acordarea de asistență de specialitate pe parcursul derulării inspecției fiscale;
- realizarea de expertize fiscale judiciare la solicitarea organelor judecătorești sau de cercetare penală;
- asistență privind creanțele bugetului general consolidat, cu respectarea prevederilor legale în vigoare;
- asistență fiscală în cauzele aflate pe rolul unei autorități jurisdicționale.

Camera Consultanților Fiscali (denumită, în continuare, CCF) este o organizație profesională de utilitate publică, persoană juridică fără scop lucrativ, din care fac parte consultanții fiscali și consultanții fiscali asistenți care au dobândit această calitate, precum și societățile de consultanță fiscală autorizate de CCF, în condițiile prevăzute de *OG nr. 71/2001*.

Potrivit *Hotărârii nr. 3/2022 pentru aprobarea Regulamentului de organizare și funcționare al Camerei Consultanților Fiscali*¹⁵, CCF este autoritatea competentă care reglementează, organizează, coordonează și autorizează activitatea de consultanță fiscală în România, asigură accesul la profesia de consultant fiscal și apără interesele legitime ale membrilor săi.

În vederea realizării acestor obiective, CCF exercită următoarele atribuții principale:

- ✓ coordonează activitatea de consultanță fiscală;
- ✓ autorizează exercitarea activității de consultanță fiscală;
- ✓ întocmește și actualizează Registrul consultanților fiscali și al societăților de consultanță fiscală;
- ✓ organizează examenul pentru atribuirea calității de consultant fiscal sau de consultant fiscal asistent;
- ✓ elaborează și aprobă norme privind controlul activității profesionale a membrilor săi;
- ✓ elaborează și aprobă normele privind pregătirea profesională continuă a consultanților fiscali și a consultanților fiscali asistenți;
- ✓ elaborează și aprobă Codul privind conduita etică și profesională în domeniul consultanței fiscale;

¹⁵ Publicată în Monitorul Oficial nr. 184/24.02.2022;

- ✓ reprezintă profesia de consultant fiscal din România în cadrul instituțiilor și organizațiilor profesionale naționale și internaționale;
- ✓ se preocupă de recunoașterea și dezvoltarea profesiei de consultant fiscal în străinătate și înscrierea membrilor Camerei în alte organizații profesionale de profil din străinătate;
- ✓ apără interesele profesionale ale tuturor membrilor Camerei, atât în țară, cât și în străinătate;
- ✓ controlează respectarea normelor, standardelor și a procedurilor privind activitatea de consultanță fiscală;
- ✓ stabilește măsuri disciplinare;
- ✓ elaborează propuneri privind actualizarea legislației, precum și a normelor de consultanță fiscală, în concordanță cu reglementările organizațiilor profesionale internaționale;
- ✓ contribuie la dezvoltarea legislației cu impact asupra activității profesionale de consultanță fiscală și acționează pentru recunoașterea, în folosul consultanților fiscali, a dreptului de a-și reprezenta clienții în fața autorităților naționale, precum și în fața tuturor celorlalte autorități naționale, internaționale sau supranaționale;
- ✓ organizează cursuri de pregătire pentru candidații la examenul de atribuire a calității de consultant fiscal sau de consultant fiscal asistent;
- ✓ participă la schimbul de informații cu privire la legile fiscale naționale și dezvoltare a legilor fiscale în Europa;
- ✓ organizează stagii de adaptare pentru consultanții fiscali care au obținut calificarea profesională în unul dintre Statele Membre ale Uniunii Europene, Spațiului Economic European sau în Confederația Elvețiană, sau au obținut-o pe teritoriul unui stat terț etc.

De asemenea, potrivit prevederilor legale, CCF autorizează înființarea societăților de consultanță fiscală.

Organele de conducere ale CCF sunt: Conferința națională, Consiliul superior al Camerei și Biroul permanent al Consiliului superior, denumite în continuare Conferința, Consiliul superior și Biroul permanent, din care fac parte consultanții fiscali și consultanții fiscali asistenți cu drept de vot înscriși în evidența CCF.

Atribuțiile CCF nu pot fi exercitate de nicio altă asociație profesională. Ministerul Finanțelor urmărește ca activitatea CCF să fie în conformitate cu statutul și celelalte reglementări și ia măsuri pentru respectarea prevederilor legale.

Indiferent de forma de înființare și funcționare a consultanților fiscali, activitatea acestora se desfășoară cu respectarea unui ansamblu de principii morale și reguli de comportament și atitudine, dintre care amintim: prestigiul activității de consultanță fiscală, respectarea prevederilor legale, integritatea, independența, obiectivitate, neutralitatea, confidențialitate și atitudinea în profesie.

3.2 Accesul în profesie și exercitarea profesiei

Așa cum s-a menționat anterior, activitatea de consultanță fiscală poate fi desfășurată doar de către persoane care au calitatea de consultant fiscal, sunt membrii activi și dețin viza anuală de liberă practică.

CCF asigură accesul la profesia de consultant fiscal, autorizarea activității de consultanță fiscală, precum și organizarea și coordonarea acesteia.

Membrii CCF se înscriu în Registrul consultanților fiscali și al societăților de consultanță fiscală ca membri activi sau inactivi. Consultanții fiscali pot să își desfășoare activitatea ca persoane fizice independente sau se pot asocia în societăți comerciale care au în obiectul de activitate consultanță fiscală.

Potrivit *Regulamentului de organizare și funcționare al Camerei Consultanților Fiscali*¹⁶, au calitatea de membru al CCF:

- ✓ persoanele fizice care au dobândit prin examen calitatea de consultant fiscal și care s-au înregistrat în Registrul consultanților fiscali și al societăților de consultanță fiscală;
- ✓ persoanele fizice care au dobândit prin examen calitatea de consultant fiscal asistent și care s-au înregistrat în Registrul consultanților fiscali și al societăților de consultanță fiscală;
- ✓ **societățile care au obținut autorizația de funcționare și care s-au înregistrat în Registrul consultanților fiscali și al societăților de consultanță fiscală;**
- ✓ consultanții fiscali care au obținut calificarea profesională în unul dintre Statele Membre ale Uniunii Europene, Spațiului Economic European sau în Confederația Elvețiană, precum și cetățenii Statelor Membre ale Uniunii Europene, Spațiului Economic European sau Confederației Elvețiene care au obținut titlul de calificare pe teritoriul unui stat terț și au o experiență profesională în domeniul consultanței fiscale de 3 ani pe teritoriul statului membru unde au obținut recunoașterea calificărilor profesionale, care au fost înregistrați în Registrul consultanților fiscali și al societăților de consultanță fiscală.

Pentru atribuirea calității de *consultant fiscal*, candidații, persoane fizice, trebuie să îndeplinească cumulativ următoarele condiții:

- ✓ să fie licențiați ai unei facultăți cu profil economic;
- ✓ să aibă o experiență profesională de minimum 5 ani, dintre care minimum 3 ani în una sau mai multe dintre următoarele activități: elaborarea, avizarea, aprobarea sau aplicarea legislației fiscale; administrare fiscală; elaborarea sau aplicarea reglementărilor contabile; activitate financiar-contabilă; activitate didactică universitară în domeniul finanțelor publice, fiscalitate, politici fiscale și bugetare, contabilitate financiară, finanțele instituțiilor publice; activitate de consultant fiscal asistent;

¹⁶ Publicat în Monitorul Oficial nr. 185 din 15 martie 2017;

- ✓ să nu aibă antecedente penale pentru săvârșirea unor infracțiuni sancționate de legile fiscale, financiar-contabile, vamale, cele care privesc disciplina financiară, precum și alte infracțiuni în legătură cu exercitarea activităților menționate mai sus;
- ✓ să aibă capacitate deplină de exercițiu;
- ✓ să fie apti din punct de vedere medical pentru exercitarea profesiei;
- ✓ să promoveze examenul pentru atribuirea calității de consultant fiscal.

Pentru atribuirea calității de *consultant fiscal asistent*, candidații, persoane fizice, trebuie să îndeplinească cumulativ următoarele condiții:

- ✓ să aibă calitatea de licențiat al unei instituții acreditate de învățământ superior cu durata stabilită de lege;
- ✓ să aibă o experiență profesională de minimum 2 ani;
- ✓ să nu aibă antecedente penale pentru săvârșirea unor infracțiuni sancționate de legile fiscale, financiar-contabile, vamale, cele care privesc disciplina financiară, precum și alte infracțiuni în legătură cu exercitarea activităților prevăzute de lege;
- ✓ să aibă capacitate deplină de exercițiu;
- ✓ să fie apti din punct de vedere medical pentru exercitarea profesiei;
- ✓ să promoveze examenul pentru atribuirea calității de consultant fiscal asistent.

După promovarea examenului pentru atribuirea calității de consultant fiscal asistent, aceștia se înscriu în *Registrul consultanților fiscali și al societăților de consultanță fiscală*, la secțiunea “*Consultanți fiscali asistenți*” și pot să își desfășoare activitatea numai sub îndrumarea unui consultant fiscal activ. După efectuarea unui stagiu de 3 ani, consultantul fiscal asistent se poate înscrie la examenul pentru atribuirea calității de consultant fiscal, în termen de 2 ani de la finalizarea stagiului. Pe perioada stagiului, consultanții fiscali asistenți trebuie să urmeze, anual, un curs de formare profesională organizat de CCF.

Persoanele fizice care au promovat examenul pentru atribuirea calității de consultant fiscal sau de consultant fiscal asistent, pentru a deveni membri ai CCF, sunt obligate să se înregistreze în *Registrul consultanților fiscali și al societăților de consultanță fiscală*, în termen de cel mult 12 luni de la data comunicării rezultatului examenului.

După împlinirea acestui termen, dar nu mai târziu de 24 de luni de la data comunicării rezultatului examenului, persoana care a promovat examenul pentru atribuirea calității de consultant fiscal sau de consultant fiscal asistent și care nu s-a înregistrat în *Registrul consultanților fiscali și al societăților de consultanță fiscală* poate fi înscrisă în registru, la secțiunea corespunzătoare, numai după urmarea unui stagiu de pregătire în domeniul legislației fiscale organizat de Cameră.

Persoana care a promovat examenul pentru atribuirea calității de consultant fiscal sau de consultant fiscal asistent și care nu s-a înregistrat în *Registrul consultanților fiscali și al societăților de*

consultanță fiscală în termen de 24 de luni de la data comunicării rezultatului examenului pierde dreptul de a se mai înscrie în registru, la secțiunea corespunzătoare, în baza acestui examen.

Dreptul de desfășurare a activității de consultanță fiscală se acordă anual de către CCF, sub forma unei vize anuale de liberă practică.

În exercitarea profesiei, consultanții financiari răspund disciplinar, administrativ, civil sau penal.

Printre faptele care constituie abateri disciplinare, potrivit reglementărilor din domeniu, se numără:

- exercitarea profesiei fără viză anuală sau în perioada de suspendare disciplinară;
- desfășurarea unei activități profesionale necorespunzătoare, cu prejudicierea reputației profesionale;
- nerespectarea obligației de abținere în caz de incompatibilitate pentru desfășurarea unei activități de consultanță fiscală;
- prestarea de servicii de consultanță fiscală fără contract scris încheiat cu clientul sau pe baza unui contract în care nu au fost înscrise toate elementele cu privire la identificarea părților;
- neîndeplinirea obligației de pregătire și perfecționare profesională în condițiile stabilite anual prin hotărâre a Consiliului superior al CCF;
- neplata la termen a cotizațiilor și a celorlalte obligații bănești;
- refuzul de a prezenta, permite și de a pune la dispoziția structurilor de control ale CCF a documentelor privind activitatea profesională;
- nerespectarea termenelor stabilite prin hotărâre a Consiliului pentru depunerea declarațiilor anuale privind activitatea de consultanță fiscală;
- nedeclararea sau declararea parțială a veniturilor, în scopul sustragerii de la plata obligațiilor bănești;
- exercitarea activității de consultanță fiscală fără asigurarea pentru răspundere profesională;
- efectuarea de declarații neconforme cu realitatea în relația cu CCF;

Sanțiunile disciplinare ce se aplică consultanților fiscali merg până la suspendarea dreptului de exercitare a profesiei pentru o perioadă de până la un an sau chiar excluderea din rândul membrilor CCF, ceea ce conduce, implicit, la incapacitatea de a exercita profesia.

3.3 Organizarea profesiei

Profesia de consultant fiscal poate fi exercitată pe teritoriul României în regim salarial, în mod independent sau în asociere și prin prestarea de servicii în cazul în care consultanții fiscali provin din Statele Membre ale Uniunii Europene și ale Spațiului Economic European.

Consultanții fiscali se pot asocia în societăți care au în obiectul de activitate consultanța fiscală.

Așa cum rezultă din prevederile *OG nr. 71/2001*, *consultanții fiscali pot să își desfășoare activitatea ca persoane fizice independente sau se pot asocia în societăți comerciale care au în*

obiectul de activitate consultanță fiscală. Societatea comercială trebuie să aibă cel puțin un **asociat/acționar și administrator care să aibă calitatea de consultant fiscal.** Pentru exercitarea activității de consultanță fiscală, societățile comerciale trebuie să fie autorizate de CCF.

Pentru eliberarea autorizației de către CCF, persoanele juridice trebuie să îndeplinească următoarele condiții:

- să fie înregistrate la Registrul Comerțului și să figureze ca societăți active;
- să nu figureze în bazele de date ale Ministerului Finanțelor ca persoane inactivate din punct de vedere fiscal;
- **consultanții fiscali asociați/acționari și administratori să fie înregistrați membri activi;**
- consultanții fiscali asociați/acționari și administratori să nu figureze în Registrul consultantților fiscali și al societăților de consultanță fiscală cu sancțiuni și să nu aibă obligații restante față de CCF;
- consultanții fiscali asociați/acționari și administratori să nu aibă înscrise în cazierul judiciar fapte care privesc infracțiuni contra umanității, contra statului sau contra autorității, de serviciu sau în legătură cu serviciul, care împiedică înfăptuirea justiției, de fals, pentru o infracțiune săvârșită cu intenție ori o infracțiune economică prevăzută de legi speciale, care l-ar face nedemn a fi consultant fiscal;
- consultanții fiscali asociați/acționari și administratori să nu aibă fapte înscrise în cazierul fiscal.

În situația în care unicul asociat/acționar sau administrator al unei societăți de consultanță fiscală este înregistrat în secțiunea „*persoane inactivate*” sau își pierde calitatea de membru al Camerei, autorizația societății se retrage, dacă într-un termen de 30 de zile de la data comunicării deciziei de inactivare sau de pierdere a calității de membru societatea nu notifică CCF cu privire la reîndeplinirea acestei condiții.

Pentru eliberarea autorizației de funcționare, persoanele juridice trebuie să îndeplinească următoarele condiții:

- să fie înregistrate la registrul comerțului cu codul CAEN corespunzător consultanței fiscale și să figureze ca societăți active;
- să nu figureze în bazele de date ale Ministerului Finanțelor ca persoane inactivate din punct de vedere fiscal;
- consultanții fiscali asociați/acționari și administratori să nu figureze în Registrul consultantților fiscali și al societăților de consultanță fiscală cu sancțiuni și să nu aibă obligații restante față de Cameră;
- consultanții fiscali asociați/acționari și administratori să nu aibă antecedente penale pentru săvârșirea unor infracțiuni sancționate de legile fiscale, financiar-contabile, vamale, cele care privesc disciplina financiară, precum și alte infracțiuni în legătură cu exercitarea activității, inclusiv spălarea banilor sau finanțarea terorismului;
- consultanții fiscali asociați/acționari și administratori să nu aibă fapte înscrise în cazierul fiscal.

Societățile de consultanță fiscală, la solicitarea autorizației de funcționare, trebuie să depună următoarele documente:

- cererea-tip de înscriere semnată de reprezentantul legal al persoanei juridice;
- certificatul de înmatriculare la registrul comerțului, în copie;
- actul constitutiv, în copie;
- certificatul constatator eliberat de registrul comerțului, care să conțină date referitoare la numele, prenumele și domiciliul asociaților/acționarilor, directorilor și administratorilor/membrilor consiliilor de administrație, precum și la obiectul de activitate;
- certificatul de cazier judiciar al societății;
- certificatul de cazier judiciar al consultantților fiscali asociați/acționari și administratori;
- certificatul de cazier fiscal al societății;
- certificatul de cazier fiscal al consultantților fiscali asociați/acționari și administratori;
- dovada efectuării plății cotizației fixe stabilite pentru noii membri persoane juridice.

În cazul aprobării cererii, persoana juridică respectivă devine membră a CCF, este înscrisă în *Registrul consultantților fiscali și al societăților de consultanță fiscală* și i se eliberează autorizația.

Totodată, trebuie precizat că un consultant fiscal răspunde în mod individual, potrivit legii, pentru deciziile profesionale, în cazul eventualelor prejudicii aduse clienților.

Așadar, potrivit prevederilor legale în domeniu, deși consultanții fiscali care prestează serviciile de consultanță în cadrul unei societăți de consultanță fiscală sunt independenți din punct de vedere profesional și răspund în mod individual pentru deciziile luate, una din condițiile pe care o astfel de unitate trebuie să o îndeplinească pentru a putea funcționa se referă la faptul că **cel puțin un asociat/acționar și administrator să fie consultant fiscal.**

3.4 Piața relevantă

Definirea pieței relevante este, potrivit *Instrucțiunilor Consiliului Concurenței privind definirea pieței relevante*¹⁷ (denumite, în continuare, *Instrucțiuni privind definirea pieței relevante*), un instrument de identificare și de delimitare a cadrului în interiorul căruia se exercită concurența între întreprinderi. Scopul principal al definirii pieței relevante este de a identifica, în mod sistematic, constrângerile concurențiale cu care se confruntă întreprinderile în cauză.

Piața relevantă în cadrul căreia trebuie evaluată o anumită problemă de concurență se determină prin analiza atât a pieței relevante a produsului, cât și a pieței relevante geografice.

¹⁷ puse în aplicare prin Ordinul Președintelui Consiliului Concurenței nr. 388 din 5 august 2010, publicat în Monitorul Oficial nr. 553/2010;

Piața relevantă a produsului cuprinde toate produsele și/sau serviciile pe care consumatorul le consideră interschimbabile sau substituibile, datorită caracteristicilor, prețurilor și utilizării acestora.

Piața relevantă geografică cuprinde zona în care întreprinderile în cauză sunt implicate în cererea și oferta de produse sau servicii, în care condițiile de concurență sunt suficient de omogene și care poate fi delimitată de zonele învecinate, deoarece condițiile de concurență diferă în mod apreciabil în respectivele zone.

În practică, definirea pieței relevante se face de la caz la caz, în funcție de particularitățile existente.

În cazul de față, având în vedere, pe de o parte, că activitățile desfășurate de către consultanții fiscali necesită o pregătire specială și complexă, iar pe de altă parte, faptul că domeniul consultanței fiscale are un nivel ridicat de reglementare, atât prin acte normative, cât și prin autoreglementări realizate de către organisme profesionale, profesia de consultant fiscal face parte din categoria profesiilor liberale.

Ținând cont de faptul că prevederile legale analizate în cuprinsul studiului vizează înființarea societăților de consultanță fiscală, pentru scopul prezentului studiu, piața relevantă este definită ca reprezentând serviciile de consultanță fiscală prestate în cadrul societăților de consultanță fiscală.

În ceea ce privește dimensiunea geografică a pieței relevante a serviciilor de consultanță fiscală, aceasta poate fi definită ca fiind națională, având în vedere că prevederile legale analizate în cuprinsul studiului vizează înființarea societăților de consultanță fiscală la nivelul întregii țării.

4. Servicii de audit financiar

4.1 Cadrul legislativ și instituțional

Potrivit prevederilor *Ordonanței de Urgență a Guvernului nr.75/1999 privind activitatea de audit financiar*¹⁸ (denumită, în continuare, *OUG nr.75/1999*), auditul financiar reprezintă activitatea efectuată de auditorii financiari în vederea exprimării unei opinii asupra situațiilor financiare sau a unor componente ale acestora.

Auditul financiar se efectuează de către auditorii financiari sau de firmele de audit care sunt autorizate/autorizate și care sunt membri ai Camerei Auditorilor Financiari din România (denumită, în continuare, CAFR), și constă, în principal, din următoarele activități:

- a) auditul statutar al situațiilor financiare anuale și al situațiilor financiare anuale consolidate, în condițiile legii;

¹⁸ Publicată în Monitorul Oficial nr. 598 din data de 22 august 2003;

- b) auditul situațiilor financiare anuale și al situațiilor financiare anuale consolidate, în măsura în care acesta nu constituie un audit statutar, conform legii;
- c) misiuni de revizuire a situațiilor financiare anuale, a situațiilor financiare consolidate, precum și a situațiilor financiare interimare;
- d) misiuni de asigurare și alte misiuni și servicii profesionale, în conformitate cu standardele internaționale în domeniu și cu alte reglementări adoptate de CAFR;
- e) audit intern, altul decât auditul public intern.

Auditorul financiar, așa cum rezultă din prevederile *Legii nr.162/2017 privind auditul statutar al situațiilor financiare anuale și al situațiilor financiare anuale consolidate și de modificare a unor acte normative*¹⁹ (denumită, în continuare, *Legea nr.162/2017*), este persoana fizică, autorizată de către Autoritatea pentru Supravegherea Publică a Activității de Audit Statutar (denumită, în continuare, ASPAAS) să efectueze audit financiar.

Auditul financiar cuprinde atât auditul statutar, cât și activitatea efectuată în vederea exprimării unei opinii asupra situațiilor financiare sau a unor componente ale acestora, dar și exercitarea altor misiuni de asigurare și servicii profesionale potrivit standardelor internaționale de audit și altor reglementări în domeniu.

Așa cum rezultă din prevederile legale incidente²⁰, *auditul statutar* reprezintă un audit al situațiilor financiare anuale individuale sau al situațiilor financiare anuale consolidate efectuat în conformitate cu standardele internaționale de audit, în măsura în care:

- a) este obligatoriu în temeiul dreptului Uniunii Europene sau al dreptului intern;
- b) este efectuat în mod voluntar la entitățile mici, iar situațiile financiare auditate sunt publicate, împreună cu raportul de audit statutar, potrivit legii.

Prin Ordinul Ministrului Finanțelor Publice nr.1802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate²¹, se stabilesc formatul și conținutul situațiilor financiare anuale, principiile contabile și regulile de recunoaștere, evaluare, scoatere din evidență și prezentare a elementelor în situațiile financiare anuale individuale, regulile de întocmire, aprobare, auditare/verificare și publicare a

¹⁹ Publicată în Monitorul Oficial nr. 548 din data de 12 iulie 2017;

²⁰ Art.2 pct.1 din Legea nr.162/2017;

²¹ Publicat în Monitorul Oficial nr. 963 din data de 30 decembrie 2014 prin care se transpun parțial prevederi ale Directivei 2013/34/UE a Parlamentului European și a Consiliului privind situațiile financiare anuale, situațiile financiare consolidate și rapoartele conexe ale anumitor tipuri de întreprinderi, de modificare a Directivei 2006/43/CE a Parlamentului European și a Consiliului și de abrogare a Directivelor 78/660/CEE și 83/349/CEE ale Consiliului, publicată în Jurnalul Oficial al Uniunii Europene seria L, nr. 182 din data de 29 iunie 2013 și ale Directivei 2014/95/UE a Parlamentului European și a Consiliului din 22 octombrie 2014 de modificare a Directivei 2013/34/UE în ceea ce privește prezentarea de informații nefinanciare și de informații privind diversitatea de către anumite întreprinderi și grupuri mari, publicată în Jurnalul Oficial al Uniunii Europene seria L, nr. 330 din data de 15 noiembrie 2014;

situațiilor financiare anuale, Planul de conturi general, precum și conținutul și funcțiunea conturilor contabile.

Aceste reglementări se aplică:

- **societăților:** societăți în nume colectiv, societăți în comandită simplă, societăți pe acțiuni, societăți în comandită pe acțiuni, societăți cu răspundere limitată;
- **societăților europene cu sediul social în România;**
- societăților/companiilor naționale;
- regiilor autonome;
- institutelor naționale de cercetare-dezvoltare;
- societăților cooperative și celelalte persoane juridice care, în baza legilor speciale de organizare, funcționează pe principiile societăților;
- subunităților fără personalitate juridică, cu sediul în România, care aparțin persoanelor juridice cu sediul în România;
- subunităților fără personalitate juridică, cu sediul în străinătate, care aparțin entităților care trebuie să se supună acestor reglementări;
- subunităților din România care aparțin unor persoane juridice cu sediul în străinătate;
- sediilor permanente din România care aparțin unor persoane juridice cu sediul în străinătate;
- persoanelor juridice străine care au locul de exercitare a conducerii efective în România.
- grupurilor de interes economic, înființate potrivit legii.

Potrivit acestui ordin, sunt supuse auditului entitățile care, la data bilanțului, depășesc limitele a cel puțin două dintre următoarele 3 criterii:

a) totalul activelor: 16.000.000 lei;

b) cifra de afaceri netă: 32.000.000 lei;

c) numărul mediu de salariați în cursul exercițiului financiar: 50.

Situațiile financiare anuale ale entităților mijlocii și mari, precum și ale societăților/companiilor naționale, societăților cu capital integral sau majoritar de stat și regiilor autonome, care îndeplinesc condițiile de mai sus, sunt auditate de unul sau mai mulți auditori statutari sau firme de audit.

Auditul statutar se efectuează de către auditorii financiari sau de firmele de audit care sunt autorizate/autorizate în România, care se înscriu ca membri ai CAFR și care se înregistrează în Registrul public electronic în condițiile stabilite prin *Legea nr.162/2017* și prin reglementările ASPAAS.

ASPAAS este autoritatea competentă în domeniul supravegherii în interes public a auditului statutar și în atingerea obiectivelor sale îndeplinește atribuțiile prevăzute de *Legea nr. 162/2017*, funcționând în subordinea Ministerului Finanțelor. ASPAAS are rolul de reglementare în domeniului auditului statutar și de supraveghere a auditorilor financiari, a firmelor de audit și a CAFR .

Atribuțiile principale ale ASPAAS, în calitate de autoritate competentă potrivit prevederilor *Legii nr. 162/2017*, sunt următoarele:

- ✓ autorizarea și retragerea autorizării auditorilor financiari și a firmelor de audit;
- ✓ autorizarea auditorilor financiari din alt stat membru U.E., autorizarea auditorilor sau entităților de audit din țări terțe și recunoașterea firmelor de audit autorizate în alt stat membru U.E.;
- ✓ înregistrarea și actualizarea informațiilor cuprinse în Registrul public electronic cu privire la auditorii financiari/auditorii și la firmele de audit/entitățile de audit din România, precum și a celor din alte State Membre U.E., cât și țări terțe;
- ✓ organizarea testului de verificare a cunoștințelor de acces la stagiul, precum și a examenului de competență profesională;
- ✓ formarea continuă a auditorilor financiari și formarea stagiarilor în activitatea de audit statutar;
- ✓ efectuarea inspecțiilor pentru asigurarea calității auditului statutar referitoare la auditorii financiari și firmele de audit în exercitarea activității de audit statutar;
- ✓ efectuarea investigațiilor care au ca principal scop detectarea, corectarea și prevenirea efectuării necorespunzătoare a auditului statutar;
- ✓ adoptarea măsurilor și aplicarea sancțiunilor prevăzute de *Legea nr. 162/2017*;
- ✓ supravegherea și controlul îndeplinirii atribuțiilor delegate către CAFR, conform prevederilor legale;
- ✓ cooperarea cu alte autorități competente din România și din alte State Membre, precum și cu alte organisme naționale și internaționale de profil implicate în procesul de elaborare și implementare a reglementărilor specifice domeniului auditului statutar;
- ✓ transmiterea de informații și răspunsuri, la solicitările Comisiei Europene, în ceea ce privește profesia de audit statutar și supravegherea în interes public la nivel național a activității de audit statutar;
- ✓ emiterea reglementărilor proprii în baza și în aplicarea prevederilor *Legii nr. 162/2017*.

CAFR este persoană juridică autonomă care funcționează ca organizație profesională de utilitate publică fără scop patrimonial, fiind autoritatea care reglementează și monitorizează desfășurarea activităților de audit financiar în România, altele decât auditul statutar, din care fac parte auditorii financiari persoane fizice și firmele de audit care sunt autorizați/autorizate în condițiile prevăzute de lege, asigurând exercitarea independentă a profesiei de auditor financiar.

CAFR exercită atribuțiile care i-au fost conferite prin *O.U.G. nr. 75/1999* și prin celelalte acte normative incidente domeniului său de activitate.

Organele de conducere ale CAFR sunt: Conferința Camerei, Consiliul Camerei și Biroul permanent al Consiliului Camerei. Consiliul Camerei este format din unsprezece membri, inclusiv

președintele acestuia, aleși în cadrul Conferinței dintre auditorii financiari, pentru un mandat de trei ani, potrivit procedurii de alegeri aprobate de Cameră, cu avizul prealabil al ASPAAS.

Consiliul CAFR coordonează, conduce și controlează activitatea Camerei și are următoarele atribuții principale: adoptă și prezintă spre analiză ASPAAS raportul anual cu privire la activitatea Camerei, cu 30 de zile înainte de data Conferinței, înaintează spre aprobare Conferinței proiectul regulamentului de organizare și funcționare a CAFR cu avizul prealabil al ASPAAS, adoptă norme pentru organizarea și urmărirea programului de formare continuă a membrilor săi și pentru organizarea controlului de calitate al activităților membrilor săi pentru activitățile prevăzute în *O.U.G. nr. 75/1999*, duce la îndeplinire atribuțiile delegate de ASPAAS.

În situația delegării activității, CAFR autorizează firme de audit pentru desfășurarea activităților de audit financiar în România, în conformitate cu prevederile legale aplicabile și reglementările ASPAAS.

4.2 Accesul în profesie și exercitarea profesiei

Dobândirea calității de auditor financiar și dreptul de exercitare a profesiei se acordă persoanelor fizice și firmelor de audit după autorizarea de către ASPAAS și după înscrierea acestora în CAFR. Pentru a fi autorizați, auditorii financiari trebuie să îndeplinească, cumulativ, următoarele cerințe:

- au o bună reputație;
- sunt licențiați ai unei instituții de învățământ superior sau au un nivel echivalent;
- au urmat un curs de instruire teoretică organizat sau recunoscut de ASPAAS;
- au efectuat un stagiu de pregătire practică;
- au promovat examenul de competență profesională, organizat sau recunoscut de ASPAAS.

De asemenea, ASPAAS autorizează auditorii financiari din alt stat membru, în următoarele condiții:

- au fost autorizați, respectiv au obținut dreptul de practică a profesiei de auditor financiar în statul membru de origine;
- au o bună reputație;
- au promovat testul de aptitudini organizat de ASPAAS.

Potrivit Ordinului nr. 87/2018 din 10 august 2018 (denumit, în continuare, *Ordinul nr. 87 al ASPAAS*)²², ASPAAS autorizează firme de audit persoanele juridice care îndeplinesc, cumulativ, următoarele condiții:

²² pentru aprobarea *Normelor privind autorizarea auditorilor financiari și a firmelor de audit în România, recunoașterea firmelor de audit din alte state membre, retragerea și redobândirea autorizării, al președintelui ASPAAS, cu modificările și completările ulterioare*, publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 721 din 21 august 2018;

- ✓ condițiile generale prevăzute de *Legea nr. 162/2017*;
- ✓ condiția de bună reputație, conform reglementărilor ASPAAS privind buna reputație;
- ✓ au ca obiect principal de activitate exercitarea activității de audit financiar.

Buna reputație a persoanei fizice și a firmei de audit se analizează prin raportare la îndeplinirea următoarelor criterii:

- ✓ persoana fizică sau firma de audit nu a fost condamnată pentru săvârșirea unei infracțiuni cu intenție;
- ✓ față de persoana fizică nu a fost luată o măsură preventivă privativă sau restrictivă de libertate în cadrul unui proces penal, în cazul în care se efectuează cercetări sub aspectul săvârșirii unei infracțiuni cu intenție;
- ✓ persoanei fizice nu i-a fost aplicată pedeapsa complementară și/sau pedeapsa accesorie a interzicerii exercitării activității de audit financiar;
- ✓ persoanei fizice nu i-a fost aplicată măsura de siguranță prin care i s-a interzis exercitarea profesiei de auditor financiar;
- ✓ persoana fizică sau firma de audit nu a fost sancționată disciplinar sau administrativ de către alte autorități, instituții sau organisme române ori străine din domeniul financiar-contabil, pentru aspecte de natură profesională;
- ✓ persoanei fizice sau firmei de audit nu i-au fost aplicate restricții pentru a desfășura activități în domeniul financiar - contabil de către autorități, instituții sau organisme române sau străine din domeniul financiar-contabil.

Sanțiunile disciplinare sau administrative aplicate auditorului financiar de către alte autorități, instituții sau organisme române ori străine din domeniul financiar-contabil cuprind acele sancțiuni aplicate ca urmare a săvârșirii unor abateri/fapte de natură a aduce atingere exercitării unei activități din punct de vedere profesional.

În vederea verificării îndeplinirii criteriilor de bună reputație, auditorii financiari și firmele de audit depun anual, pe platforma online de raportare, o declarație pe propria răspundere privind respectarea criteriilor de bună reputație, semnată olograf sau cu semnătură electronică calificată. Îndeplinirea criteriilor de bună reputație este o condiție pentru obținerea vizei anuale emise de ASPAAS de către persoanele fizice și firmele de audit.

Buna reputație este serios compromisă în cazul în care o persoană fizică sau o firmă de audit nu îndeplinește oricare dintre criteriile prezentate mai sus, situație care va conduce la: respingerea cererii persoanei fizice de înscriere la testul de verificare a cunoștințelor pentru accesul la stagiul, pierderea dreptului persoanei fizice de a efectua/continua stagiul în activitatea de audit financiar și, dacă este cazul, respingerea cererii de înscriere la examenul de competență profesională, retragerea autorizării auditorului financiar sau firmei de audit, după caz.

În exercitarea profesiei, auditorii financiari și firmele de audit trebuie să fie liberi de orice constrângere care ar putea aduce atingere principiilor de independență, obiectivitate și integritate

profesională. Pentru asigurarea unui caracter obiectiv al auditului, auditorii trebuie să fie independenți față de obiectul auditării și față de subiecții controlați. Firma de audit este numită de adunarea generală a acționarilor sau a asociaților entității auditate. Auditul statutar se efectuează în temeiul contractului de audit statutar care se încheie în formă scrisă, după data numirii auditorului financiar sau firmei de audit de adunarea generală a acționarilor sau a asociaților entității auditate.

4.3 Organizarea profesiei

Activitatea de audit financiar poate fi efectuată de auditori financiari care sunt înregistrați în Registrul public electronic ca auditori financiari activi, fie individual, fie ca persoane fizice independente (PFA, PFI, alte forme de exercitare a activității din punct de vedere economic prevăzute de lege), fie ca angajați sau asociați în cadrul firmelor de audit.

Auditorii financiari și firmele de audit pot desfășura și alte activități, precum: consultanță financiar-contabilă, management financiar-contabil, pregătire profesională de specialitate în domeniu, expertiză contabilă, evaluare, reorganizare judiciară și lichidare, precum și consultanță fiscală. Persoanele fizice și juridice care au calitatea de auditor financiar pot efectua activitățile de expertiză contabilă, evaluare, reorganizare judiciară și lichidare, precum și consultanță fiscală, numai după dobândirea, în condițiile legii, a calității de expert contabil, evaluator, practician în insolvență sau consultant fiscal, după caz, și înscrierea ca membri în organizațiile care coordonează profesiile liberale respective.

ASPAAS autorizează firme de audit doar entitățile care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:

- a) persoanele fizice care efectuează auditul statutar în numele firmei de audit trebuie să fie autorizate ca auditori financiari în România;
- b) **majoritatea drepturilor de vot în firma de audit trebuie să fie deținută de firme de audit care sunt autorizate în orice stat membru sau de auditori financiari autorizați în România;**
- c) **majoritatea membrilor organului administrativ sau de conducere a firmei de audit, dar nu mai mult de 75%, trebuie să fie reprezentată de firme de audit autorizate în România sau în oricare dintre Statele Membre sau de auditori financiari autorizați în România;**
- d) în cazul în care un astfel de organ administrativ sau de conducere nu are mai mult de 2 membri, unul dintre aceștia trebuie să fie firmă de audit autorizată în oricare dintre Statele Membre sau auditor financiar autorizat în România;
- e) firma de audit trebuie să îndeplinească condițiile referitoare la buna reputație, așa cum sunt stabilite de către ASPAAS.

Persoanele juridice care îndeplinesc condițiile menționate mai sus depun la ASPAAS o cerere semnată de reprezentantul legal, însoțită de un dosar de autorizare care trebuie să conțină următoarele documente:

- a) actul constitutiv al societății, la zi, înregistrat la oficiul registrului comerțului, care atestă structura organului administrativ sau de conducere al firmei de audit, precum și repartizarea drepturilor de vot în cadrul acesteia;
- b) un certificat constatator, la zi, eliberat de Registrul Comerțului;
- c) certificatul de înregistrare de la Registrul Comerțului;
- d) lista persoanelor fizice care efectuează auditul statutar în numele firmei de audit autorizate ca auditori financiari în România, semnată de reprezentantul legal al persoanei juridice;
- e) **lista firmelor de audit care sunt autorizate în orice stat membru sau de auditori financiari autorizați în România asociați/acționari în firma de audit, semnată de reprezentantul legal al persoanei juridice;**
- f) **lista firmelor de audit autorizate în România sau în oricare dintre Statele Membre sau de auditori financiari autorizați în România membri ai organului administrativ sau de conducere al firmei de audit, semnată de reprezentantul legal al persoanei juridice;**
- g) declarația pe propria răspundere semnată de reprezentantul legal al persoanei juridice privind respectarea de către aceasta a criteriilor de bună reputație, conform reglementărilor ASPAAS privind buna reputație;
- h) orice alt document solicitat de ASPAAS în procesul de analiză, după caz.

Dacă nu sunt îndeplinite în mod cumulativ cerințele solicitate, cererea de autorizare se respinge. În cazul autorizării firmei, se emite un ordin al președintelui ASPAAS privind autorizarea ca firmă de audit.

Cererea pentru înscrierea ca membru al CAFR și în Registrul membrilor CAFR este semnată de reprezentantul legal al firmei de audit și se depune la sediul CAFR sau la reprezentanțele regionale ale CAFR și este însoțită de un dosar de înscriere ce conține următoarele documente:

- a) actul constitutiv cu codurile CAEN compatibile și toate documentele de modificare a acestuia, care atestă structura organului administrativ sau de conducere al firmei de audit, precum și repartizarea drepturilor de vot în cadrul acesteia;
- b) certificatul constatator, la zi, eliberat de registrul comerțului;
- c) certificatul de înregistrare de la registrul comerțului;
- d) copia carnetelor de membru al Camerei ale tuturor auditorilor financiari din firma de audit (asociați, administratori, angajați), cu viza la zi, precizând calitatea fiecărei persoane;
- e) lista cu persoanele fizice sau juridice, membri CAFR, care efectuează auditul financiar în numele firmei de audit;
- f) declarația privind respectarea criteriilor pentru buna reputație ca membru CAFR - pentru firma de audit și pentru auditorii financiari și firmele de audit care efectuează auditul financiar în numele firmei de audit, asociați și administratori, conform normelor adoptate de CAFR;

- g) listă cu toți membrii organului administrativ ori de conducere, precizând numele, prenumele, adresele profesionale sau adresele de corespondență, după caz;
- h) dovada achitării taxei pentru atribuirea calității de membru al CAFR.

În termen de 30 de zile de la primirea ordinului de autorizare, CAFR are obligația de a efectua înscrierea firmei de audit ca membru, în baza ordinului de autorizare emis de președintele ASPAAS, și de a transmite către ASPAAS actul administrativ emis în acest sens, în original, în scopul înregistrării firmei de audit în *Registrul public electronic al auditorilor financiari și firmelor de audit* (denumit, în continuare, *Registrul public electronic*).

În cazul delegării activității ASPAAS de autorizare a firmelor de audit, autorizarea acestora se face prin hotărâre a Consiliului CAFR, aprobată prin ordin al președintelui ASPAAS, în conformitate cu prevederile legale aplicabile. Hotărârea Consiliului CAFR se publică în Monitorul Oficial al României, Partea I. Firmele de audit, autorizate în conformitate cu prevederile *Legii nr. 162/2017* și normelor ASPAAS, sunt recunoscute de CAFR pentru a desfășura activitățile de audit financiar prevăzute la art. 3 alin. (3) și (4) din *O.U.G. nr. 75/1999* și sunt înscrise ca membri CAFR, la solicitarea acestora, conform prevederilor din Regulament din 2022 de organizare și funcționare al Camerei Consultanților Fiscali²³ și normelor adoptate de CAFR.

4.4 Piața relevantă

Definirea pieței relevante este, potrivit *Instrucțiunilor privind definirea pieței relevante*, un instrument de identificare și de delimitare a cadrului în interiorul căruia se exercită concurența între întreprinderi. Scopul principal al definirii pieței relevante este de a identifica, în mod sistematic, constrângerile concurențiale cu care se confruntă întreprinderile în cauză.

Piața relevantă în cadrul căreia trebuie evaluată o anumită problemă de concurență se determină prin analiza atât a pieței relevante a produsului, cât și a pieței relevante geografice.

Piața relevantă a produsului cuprinde toate produsele și/sau serviciile pe care consumatorul le consideră interschimbabile sau substituibile, datorită caracteristicilor, prețurilor și utilizării acestora.

Piața relevantă geografică cuprinde zona în care întreprinderile în cauză sunt implicate în cererea și oferta de produse sau servicii, în care condițiile de concurență sunt suficient de omogene și care poate fi delimitată de zonele învecinate, deoarece condițiile de concurență diferă în mod apreciabil în respectivele zone.

În practică, definirea pieței relevante se face de la caz la caz, în funcție de particularitățile existente.

În cazul de față, având în vedere, pe de o parte, că activitățile desfășurate de către auditorii financiari necesită o pregătire specială și complexă, iar pe de altă parte, faptul că domeniul

²³ Publicat în Monitorul Oficial nr. 184 din data de 24 februarie 2022;

auditului financiar are un nivel ridicat de reglementare, atât prin acte normative, cât și prin autoreglementări realizate de către organisme profesionale, profesia de auditor financiar face parte din categoria profesiilor liberale.

Ținând cont de faptul că prevederile legale analizate în cuprinsul studiului vizează înființarea societăților de audit financiar, pentru scopul prezentului studiu, piața relevantă este definită ca reprezentând serviciile de audit financiar prestate în cadrul societăților de audit financiar.

În ceea ce privește dimensiunea geografică a pieței relevante a serviciilor de audit financiar, aceasta poate fi definită ca fiind națională, având în vedere că prevederile legale analizate în cuprinsul studiului vizează înființarea societăților de audit financiar la nivelul întregii țării.

5. Profesiile de consultant fiscal și auditor financiar în Uniunea Europeană

5.1 Consultanții fiscali în UE

La nivelul Uniunii Europene *nu* există o abordare unitară a profesiei de consultant fiscal, Statele Membre adoptând norme diferite privind accesul la profesie, drepturile și obligațiile, precum și cu privire la sfera de activități împărțite cu alte categorii de intermediari fiscali. Diferențele reflectă un specific național care ține seama de perioada apariției reglementărilor, de cultura de conformare, de complexitatea sistemului fiscal sau de modul de organizare a părților implicate.

Așa cum s-a precizat anterior, pentru o imagine de ansamblu a acestei profesii au fost solicitate informații prin intermediul ECN , cu privire la modalitatea de acces la profesia de consultant fiscal în Statele Membre din care au reieșit următoarele:

În **Italia** este în vigoare *Legea nr. 183 din 12 noiembrie 2011* care reglementează organizarea în forma corporativă a profesioniștilor înregistrați în ordine/asociații profesionale (inclusiv consultanță fiscală sau audit financiar), însă nu se poate face distincția între activitățile rezervate unui **expert contabil și unui consultant fiscal**.

Legea de mai sus, stabilește, printre altele și următoarele condiții cu privire la societățile în cauză::

- exercitarea exclusivă a activității profesionale de către partenerii societăților;
- numărul partenerilor profesioniști și participarea la capitalul social al profesioniștilor trebuie să fie astfel încât să determine o majoritate de **două treimi** în hotărârile sau deciziile partenerilor. Neîndeplinirea acestei condiții constituie cauză de dizolvare a societății, iar consiliul de administrație al asociației sau colegiului profesional la care este înregistrată societatea va proceda la radierea acesteia din registru, cu excepția cazului în care societatea nu a restabilit prevalența partenerilor profesionali în termenul peremptoriu de șase luni.

În cele mai recente activități de advocacy, **autoritatea italiană a evidențiat necesitatea înlăturării tuturor obstacolelor din calea „posibilității profesioniștilor de a alege organizația și structura corporativă considerate cele mai potrivite nevoilor lor”**.

În **Croația**, pentru a exercita profesia de consultant fiscal este necesară înregistrarea în organismul profesional, care presupune un examen de admitere, pregătirea continuă a consultantului fiscal. În ceea ce privește **firmele de consultanță fiscală**, acestea trebuie să îndeplinească cerința referitoare la deținerea de către un consultant fiscal a **51% din drepturile de vot**.

În **Slovacia**, consultanța fiscală este de competența BNS (Băncii Naționale a Slovaciei). **Firmele de consultanță fiscală pot fi deținute doar de acționari persoane fizice, jumătate din acțiunile și drepturile de vot ale acestora fiind deținute de consultanți fiscali.**

În **Spania**, nu este reglementată profesia liberală de consultant fiscal, însă exercitarea comună a unei activități profesionale se realizează prin intermediul societăților profesionale.

Constituirea societăților comerciale pentru exercitarea activităților profesionale pentru care este necesară o diplomă universitară și calitatea de membru obligatoriu la asociația profesională corespunzătoare **impune ca atât acționarii, cât și majoritatea consiliului de administrație al acestora să fie formați din profesioniști care îndeplinesc calificarea și cerințele indicate de asociere.**

Autoritatea Spaniolă pentru Concurență (**CNMC**) a urmărit îndeaproape sectorul de servicii și asociații profesionale și a elaborat numeroase rapoarte în care **recomandă abordarea reglementării sectorului într-un mod pro-competitiv**. Până la realizarea acestei reforme normative, CNMC recomandă ca: (i) reglementările să se bazeze pe accesul liber la profesii, (ii) restricțiile să se limiteze la reglementări de drept, motivând necesitatea, proporționalitatea și nediscriminarea acestora, (iii) catalogul profesiilor existente, calificările acestora și rezervele lor de activitate trebuie reconsiderate.

În **Franța**, **contabilii autorizați pot avea ca activitate secundară activitatea de consultanță fiscală**. Activitatea este reglementată prin prevederile *Ordonanței franceze nr. 45-2138 din 19 septembrie 1945*, de instituire a *Ordinului Contabililor Autorizați și de reglementare a titlului și profesiei de Contabili autorizați*. **Anterior, experții contabili erau obligați să dețină mai mult de jumătate din capitalul social și mai mult de două treimi din drepturile de vot. Aceste prevederi au fost modificate în 2014. Condiția de capital social a fost abrogată pentru a facilita injectia de capital și înființarea unor astfel de companii.**

În **Belgia**, în ceea ce privește înființarea persoanelor juridice, legea prevede, printre altele, și următoarele condiții:

- **majoritatea drepturilor de vot în adunarea generală să fie deținute de profesioniști;**
- **majoritatea membrilor organului de conducere să fie profesioniști.**

În **Polonia**, există atât cerințe cu privire la accesul la profesie, cât și cerințe cu privire la organizarea societăților comerciale. Astfel, să poată funcționa, **o societate comercială, având ca**

obiect de activitate consultanța fiscală, trebuie să aibă majoritatea membrilor board-ului formată din consultanți fiscali și majoritatea drepturilor de vot să aparțină acestora.

În **Ungaria**, consultanții fiscali trebuie să dețină pregătire adecvată și trebuie să fie înregistrați înainte de a desfășura activitatea. În ceea ce privește persoanele juridice din domeniul consultanței fiscale, pentru a putea funcționa, este necesar ca **cel puțin un angajat sau un partener să aibă calificarea necesară.**

În **Bulgaria, Cipru, Danemarca, Estonia, Finlanda, Letonia, Lituania, Olanda, Slovenia, Suedia** nu există cerințe speciale privind desfășurarea activității de consultanță fiscală în cadrul societăților comerciale, nefiind impuse condiții de pregătire profesională în domeniul acționariatului firmelor.

5.2 Auditorii financiari în UE

Dacă în cazul consultanților fiscali activitatea nu este reglementată la nivelul Uniunii Europene, în ceea ce privește desfășurarea activității de audit financiar aceasta este stabilită de *Directiva 2006/43/CE a Parlamentului European și a Consiliului din 17 mai 2006 privind auditul legal al conturilor anuale și al conturilor consolidate.*

Cu privire la înființarea firmelor de audit, directiva mai sus menționată prevede că, pentru a putea fi autorizate, firmele de audit trebuie să îndeplinească cumulativ condiții referitoare atât la deținerea capitalului social de către profesioniști în domeniu, în speță auditori financiar (**majoritatea drepturilor de vot**), cât și cu privire la existența în cadrul organelor de conducere a auditorilor financiari (**majoritatea – până la cel mult 75 % – a membrilor organului administrativ sau de conducere al entității trebuie să fie firme de audit sau auditori financiari**).

Față de acestea, trebuie precizat faptul că Statele Membre pot stabili condiții suplimentare doar în legătură cu ponderea auditorilor financiari în cadrul organelor de conducere (până la 75%). Aceste condiții trebuie să fie proporționale cu obiectivele urmărite și nu trebuie să depășească ceea ce este strict necesar.

Din analiza informațiilor existente reiese că toate **Statele Membre au preluat în mod fidel prevederile directivei referitoare la condițiile pe care trebuie să le îndeplinească o firmă de audit pentru a fi autorizată.**

6. Analiza, din perspectiva restricționării concurenței, a condițiilor impuse cu privire la deținerea capitalului social al societăților de către profesioniști în domeniu pentru profesiile liberale din aria de reglementare a Ministerului Finanțelor

Așa cum s-a arătat anterior, necesitatea elaborării acestui studiu a survenit ca urmare a corespondenței²⁴ purtate cu Ministerul Finanțelor cu privire la recomandările formulate de Consiliul Concurenței, în care Ministerul Finanțelor a precizat²⁵ faptul că este de acord, în principiu, cu propunerea de eliminare a condițiilor, considerând totodată că o eventuală modificare a cadrului legislativ ar putea fi efectuată doar în urma analizării legislației care reglementează și celelalte profesii liberale din aria sa de reglementare, respectiv evaluatori autorizați, consultanți fiscali și auditori financiari.

Conform *Hotărârii Guvernului nr. 34/2009 privind organizarea și funcționarea Ministerului Finanțelor*²⁶, cu modificările și completările ulterioare, Ministerul Finanțelor elaborează cadrul legal pentru următoarele profesii reglementate:

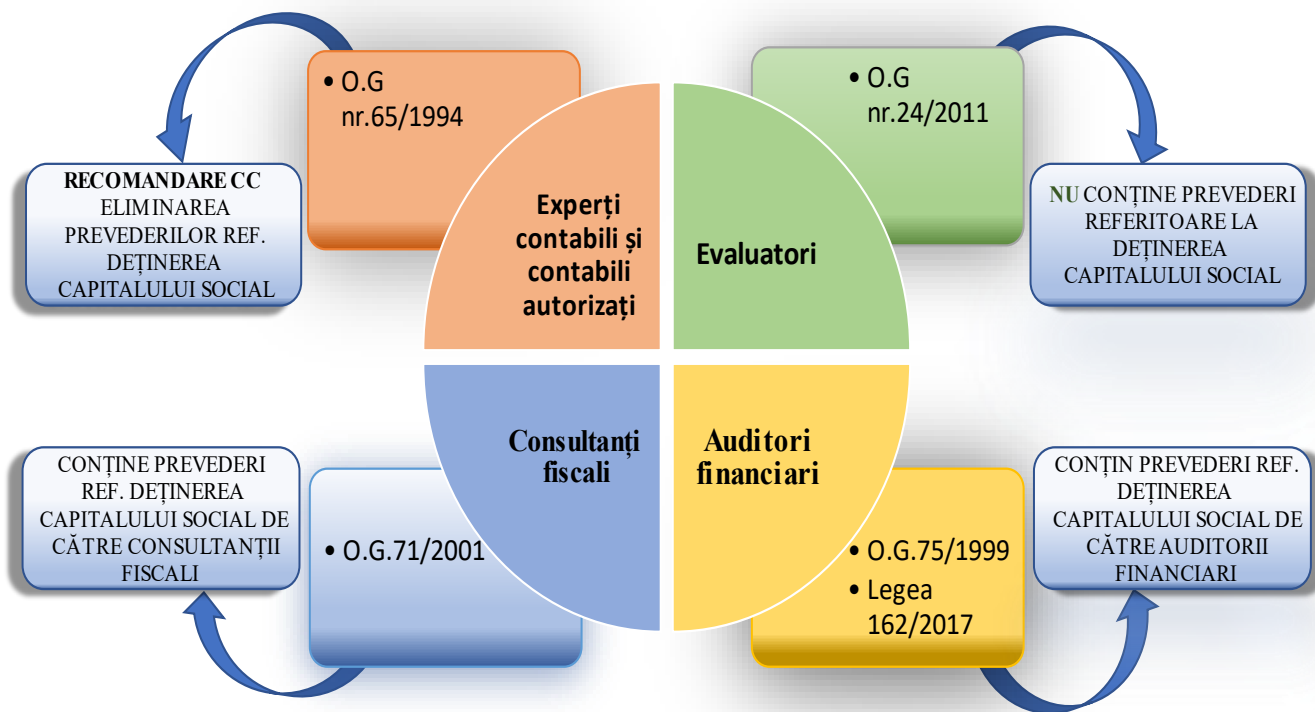
- ✓ profesia de expert contabil și contabil autorizat;
- ✓ profesia de consultant fiscal;
- ✓ profesia de evaluator;
- ✓ profesia de auditor financiar.

²⁴ În cadrul *Studiului privind impactul prevederilor legale care obligă întreprinderile din domeniul contabilității și cel al serviciilor medicale să fie deținute și/sau administrate de profesioniști în domeniu*

²⁵ Prin adresa înregistrată la Consiliul Concurenței cu nr. RG 15955/17.12.2021;

²⁶ Publicat în Monitorul Oficial nr. 52 din data de 28 ianuarie 2009;

Fig. nr.1 Domenii profesii liberale din aria de reglementare a Ministerului Finanțelor



6.1 Experți contabili și contabili autorizați

După cum s-a precizat anterior, profesiile de expert contabil și contabil autorizat au făcut obiectul *Studiului privind impactul prevederilor legale care obligă întreprinderile din domeniul contabilității și cel al serviciilor medicale să fie deținute și/sau administrate de profesioniști în domeniu*²⁷. Acest studiu a analizat în ce măsură prevederile legale în cauză depășesc criteriile de proporționalitate și necesitate stabilite pentru atingerea obiectivelor politicilor publice din domeniile respective, constituindu-se în bariere de natură a afecta concurența, prin restricționarea accesului operatorilor economici pe piețele respective.

În domeniul contabilității și expertizei contabile, au fost vizate prevederile art. 9 alin. (1) lit. b) și c) și art. 11 alin. 2 din *O.G. nr. 65/1994*, potrivit cărora o societate comercială de contabilitate/expertiză contabilă poate funcționa doar dacă majoritatea acțiunilor sau a părților

²⁷ Ordinul președintelui Consiliului Concurenței nr. 1023/16.10.2020;

sociale sunt deținute de profesioniști în domeniu, iar structura de administrare este aleasă în majoritate dintre aceștia.

Potrivit legislației în domeniu, accesul la profesiile de expert contabil și contabil autorizat este condiționat de apartenența la Corpul Experților Contabili și Contabili Autorizați (CECCAR), prin promovarea unui examen de admitere în CECCAR, la care să se obțină cel puțin media 7 și minimum nota 6 la fiecare disciplină, urmată de efectuarea unui stagiu, pentru o perioadă de până la 3 ani, și susținerea unui examen de aptitudini la terminarea stagiului, fapt ce reprezintă o garanție pentru dobândirea cunoștințelor de specialitate care conturează un profesionist autentic, apt să respecte normele și dispozițiile specifice activității desfășurate.

De asemenea, potrivit prevederilor legale în vigoare, expertul contabil/contabilul autorizat, inclusiv cel care prestează respectivele servicii în cadrul unei întreprinderi de contabilitate/expertiză contabilă, trebuie să fie și să se manifeste liber față de orice interes care este incompatibil cu integritatea, obiectivitatea și, în general, cu independența profesională, obligativitatea respectării principiului independenței profesionale fiind menționată, în mod expres, în *Regulamentul de organizare și funcționare a CECCAR*.

CECCAR, organismul de reglementare din domeniu, care veghează la respectarea independenței profesionale a membrilor săi, este îndreptățit să aplice sancțiuni disciplinare pentru abaterile constatate. De asemenea, CECCAR, pentru a emite avizul de înființare a unei societăți comerciale de contabilitate/expertiză contabilă, verifică statutul societății, putând cere modificarea acestuia.

Cu toate acestea, legislația din domeniu stabilește că, pentru ca **o societate comercială de contabilitate/expertiză contabilă să poată funcționa, trebuie ca majoritatea acțiunilor sau a părților sociale să fie deținută de profesioniști în domeniu, iar structura de administrare să fie aleasă în majoritate dintre aceștia.**

În cadrul studiului menționat anterior s-a reținut că impunerea în domeniul contabilității și expertizei contabile a unor restricții în ceea ce privește deținerea majorității capitalului social al întreprinderilor de profil de către profesioniști în domeniu, coroborat cu deținerea de către aceștia a majorității în cadrul structurii de administrare, ar putea fi excesivă și nejustificată, în condițiile în care în domeniul sănătății umane, obiectivul urmărit, respectiv de protecție a sănătății publice, care se află pe primul loc între bunurile și interesele protejate de TFUE, poate fi asigurat print-o măsură mai puțin restrictivă.

În urma finalizării studiului, s-a constatat că prevederile legale din domeniul contabilității, care impun deținerea majorității capitalului social al întreprinderilor de profil de către profesioniști în domeniu, coroborată cu deținerea de către aceștia a majorității în cadrul structurii de administrare, sunt restrictive, reprezentând bariere la intrarea pe piață, întrucât nu permit persoanelor care nu dețin această calificare, dar care dețin capital investițional, să înființeze întreprinderi pe această piață, recomandându-se **modificarea prevederilor, în măsura în care, după realizarea testului**

de proporționalitate prevăzut de *Directiva 958/2018*²⁸, transpusă la nivel național prin *Legea nr. 245/2020 privind efectuarea unui test de proporționalitate anterior adoptării unor noi reglementări referitoare la profesii*, se constată că obiectivele urmărite pot fi atinse prin măsuri mai puțin restrictive.

6.2 Evaluatori autorizați

Potrivit prevederilor *Ordonanței Guvernului 24/2011 privind unele măsuri în domeniul evaluării bunurilor*²⁹ (denumită, în continuare, *OG nr. 24/2011*), activitatea de evaluare poate fi desfășurată de orice persoană care are calitatea de evaluator autorizat.

Prin evaluare, în sensul *OG nr. 24/2011*, se înțelege activitatea de estimare a valorii, materializată într-un înscris, denumit raport de evaluare, realizată în conformitate cu standardele specifice acestei activități și cu deontologia profesională de un evaluator autorizat. Evaluatorii autorizați, în exercitarea independentă a profesiei, desfășoară, în principal, următoarele activități: evaluări de bunuri imobile, evaluări de întreprinderi, evaluări de bunuri mobile, evaluări de acțiuni și alte instrumente financiare, evaluări de fond de comerț și alte active necorporale, verificări de rapoarte de evaluare.

Asociația Națională a Evaluatorilor Autorizați din România (denumită, în continuare, ANEVAR) este constituită ca organizație profesională neguvernamentală, independentă, de utilitate publică, fără scop patrimonial, din care fac parte evaluatorii autorizați care dobândesc această calitate, în condițiile prevăzute de *OG nr. 24/2011*. ANEVAR are drept scop organizarea, coordonarea și autorizarea exercitării profesiei de evaluator autorizat în România, reprezentarea și protejarea intereselor profesionale ale membrilor săi, asigurarea exercitării independente a profesiei de evaluator autorizat cu respectarea deontologiei profesionale și a unui înalt nivel de calificare profesională, precum și promovarea standardelor, metodelor și tehnicilor de evaluare în activitatea evaluatorilor autorizați.

Activitatea de evaluare poate fi desfășurată numai de persoanele ce au calitatea de evaluator autorizat, dobândită în condițiile *OG nr. 24/2011*, care sunt înscrise în Tabloul³⁰ ANEVAR și dovedesc aceasta cu legitimația de membru sau autorizația valabilă la data evaluării. ANEVAR are în componența sa următoarele categorii de membri, evaluatori autorizați: membri stagiați (persoane fizice), membri titulari (persoane fizice), membri acreditați (persoane fizice), **membri corporativi (persoane juridice)**, membri inactivi și membri de onoare.

²⁸ *Directiva (UE) 2018/958 a Parlamentului European și a Consiliului din 28 iunie 2018 privind efectuarea unui test de proporționalitate înainte de adoptarea unor noi reglementări referitoare la profesii*, publicată în Jurnalul Oficial al Uniunii Europene L 173/25 din 9 iulie 2018;

²⁹ Publicată în Monitorul Oficial nr. 628 din data de 2 septembrie 2011;

³⁰ Tabloul ANEVAR se publică anual în Monitorul Oficial al României, Partea I;

În exercitarea profesiei, evaluatorul autorizat trebuie să respecte principiile etice fundamentale, așa cum sunt ele descrise în *Codul de etică al profesiei de evaluator autorizat*³¹, imparțialitatea și independența fiind printre principiile care guvernează profesia.

Așa cum rezultă din prevederile legale, una din condițiile necesare pentru dobândirea calității de membru corporativ este ca persoana juridică **să aibă cel puțin un membru al consiliului de administrație sau administratorul unic al societății care să dețină calitatea de evaluator autorizat activ** (membru titular, membru acreditat sau membru corporativ).

Prevederi asemănătoare celor conținute în domeniile contabilității, consultanței fiscale și auditului financiar au existat și în domeniul evaluării autorizate, în forma inițială a *OG nr. 24/2011*, până la aprobarea acesteia prin *Legea nr. 99/2013*, forma care este în vigoare și în prezent, când prevederile referitoare la deținerea capitalului social al societăților comerciale din domeniul evaluării autorizate de către profesioniști în domeniu au fost abrogate, cel mai probabil ținând cont de *prevederile Directivei privind serviciile*, aplicabilă și în acest caz.

Procedura privind dobândirea, menținerea, pierderea calității de membru al ANEVAR prevede că persoana juridică care dorește obținerea calității de evaluator autorizat depune dosarul de înscriere în ANEVAR prin care trebuie să facă dovada îndeplinirii condițiilor legale, și anume:

- să aibă ca obiect de activitate exercitarea profesiei de evaluator autorizat;
- cel puțin un membru al consiliului de administrație sau administratorul unic al societății, să dețină calitatea de evaluator autorizat activ: membru titular, membru acreditat sau membru corporativ;
- să fi încheiat un contract de asigurare de răspundere civilă profesională pentru activitatea de evaluare, cu limita minimă de răspundere în valoare de 50.000 euro;
- să achite taxa de înscriere în Asociație, în cuantumul și la termenele stabilite de Consiliul director.

Potrivit susținerilor ANEVAR, acest mod de autorizare s-a desfășurat fără incidente, fără întârzieri nejustificate și fără contestări, fapt ce a dovedit că prevederile legale nu sunt excesive, apreciind, totodată, că existența unui profesionist (evaluator autorizat) în conducerea unei societăți care realizează activități de evaluare de bunuri asigură un grad înalt de responsabilitate în desfășurarea acestei activități, acesta având capacitatea unei înțelegeri superioare, specifice acestei activități, inclusiv pe principii etice fundamentale (în vederea evitării sau a diminuării pericolelor ce pot apărea pe parcursul activității).

De asemenea, ANEVAR apreciază că, în domeniul serviciilor profesionale care includ independența profesională a opiniei, atunci când întreprinderea devine prestator autorizat de servicii în domeniul respectiv, condiția ca aceste firme să fie administrate de profesioniști în domeniu reprezintă o condiție minim necesară și nicidecum o restricție.

³¹ Emis la 19 mai 2012 de Uniunea Națională a Evaluatorilor Autorizați din România (ANEVAR), publicat în M. Of. nr.369/31.05.2012;

În prezent, 575 de membri corporativi sunt autorizați de către ANEVAR să desfășoare activitatea de evaluare și îndeplinesc condiția referitoare la existență în consiliul de administrație a unui evaluator autorizat. Din informațiile furnizate de ANEVAR, la data depunerii dosarului de înscriere, peste 95% dintre firmele ce desfășoară activitatea de evaluare au cel puțin un acționar (de regulă, cel majoritar) evaluator autorizat.

Așadar, din analiza prevederilor legale referitoare la desfășurarea activității de evaluare autorizată de către persoanele juridice, s-a constatat³² că **nu există cerințe cu privire la structura capitalului social, ci doar cel puțin un membru al consiliului de administrație sau administratorul unic al societății să dețină calitatea de evaluator autorizat activ.** O prevedere similară este cea referitoare la înființarea cabinetelor medicale umane cu personalitate juridică, analizate în cadrul *Studiului privind impactul prevederilor legale care obligă întreprinderile din domeniul contabilității și cel al serviciilor medicale să fie deținute și/sau administrate de profesioniști în domeniu*³³, în cadrul căruia s-a apreciat că prevederea legală referitoare la faptul că **administratorul sau cel puțin o treime din numărul membrilor consiliului de administrație să fie medici**, deși ar putea avea caracter restrictiv, poate fi justificată de necesitatea asigurării unui nivel înalt de protecție a sănătății publice și nu depășește ceea ce este necesar pentru a garanta atingerea acestui obiectiv. De menționat că **această prevedere face referire doar la conducerea societății respective, fără a exista cerințe cu privire la structura capitalului social, fiind similară cu situația referitoare la evaluarea autorizată realizată de persoane juridice.**

6.3 Consultanți fiscali

Așa cum s-a precizat anterior, activitatea de consultanță fiscală poate fi desfășurată doar de către persoane care au calitatea de consultant fiscal, sunt membrii activi și dețin viza anuală de liberă practică, *consultanții fiscali putând să își desfășoare activitatea ca persoane fizice independente sau se pot asocia în societăți comerciale care au în obiectul de activitate consultanță fiscală.* Societatea comercială trebuie să aibă **cel puțin un asociat/acționar și administrator care să aibă calitatea de consultant fiscal.** Pentru exercitarea activității de consultanță fiscală, societățile comerciale trebuie să fie autorizate de CCF.

De asemenea, potrivit prevederilor legale în vigoare, consultantul fiscal, inclusiv cel care prestează respectivele servicii în cadrul unei întreprinderi de consultanță financiară, trebuie să fie și să se manifeste liber față de orice interes care este incompatibil cu integritatea, obiectivitatea și, în general, cu independența profesională, obligativitatea respectării principiului independenței

³² În cadrul *Notei DAMMC nr.178/18.02.2022 privind realizarea unui studiu având ca obiect analiza impactului prevederilor legale care impun cerințe referitoare la deținerea capitalului social al întreprinderilor de profesioniști în domeniile reglementate de Ministerul Finanțelor;*

³³ Ordinul președintelui Consiliului Concurenței nr. 1023/16.10.2020;

profesionale fiind menționată în mod expres în *Codul privind conduita etică și profesională în domeniul consultanței fiscale*³⁴.

Cu toate acestea, legislația din domeniu stabilește că, pentru ca **o societate de consultanță fiscală să poată funcționa, trebuie să aibă cel puțin un asociat/acționar și administrator care să aibă calitatea de consultant fiscal.**

Cu privire la prevederile legale analizate, CCF apreciază³⁵ că acestea sunt cerințe minimale de protecție a profesionalismului, menționând, totodată, că nu pot fi considerate drept restricții, fiind în fapt măsuri în favoarea administrației fiscale, a bugetului de stat, dar și a contribuabilului corect care ar putea fi pus în situații vulnerabile de cei care nu înțeleg responsabilitățile consultantului fiscal.

În susținerea acestor afirmații, CCF a prezentat următoarele argumente:

- activitatea de consultanță fiscală este un concept relativ nou în România care s-a dezvoltat în strânsă legătură cu deschiderea către investiții majore;
- activitatea necesită o pregătire continuă;
- activitatea este guvernată de principiul independenței: *Exercitarea independentă a calității de consultant fiscal se realizează numai pe baza raporturilor juridice dintre consultantul fiscal și persoanele fizice sau juridice cărora le acordă consultanță și față de care acesta nu are niciun fel de interese directe sau indirecte, cu excepția onorariilor convenite pentru munca prestată în această calitate;*
- nu există restricții speciale privind distribuirea dividendelor;
- nu există o concentrare la nivelul pieței serviciilor de consultanță fiscală, fiind o piață concurențială cu mulți actori, cifra de afaceri realizată de aceștia, în anul 2021, fiind de 418.391.681 lei, din care 91,35% a fost realizată prin intermediul societăților de consultanță fiscală și 8,65% de consultanți fiscali, persoane fizice.

Eliminarea acestor prevederi, potrivit susținerilor CCF, ar conduce la deprofesionalizarea profesiei și, implicit, la periclitarea conformării voluntare la plata impozitelor către bugetul public și la expunerea la riscuri a contribuabililor, precum și la favorizarea hiperconcentrării pieței de consultanță fiscală de către posibili investitori speculativi din afara profesiei, concomitent cu eliminarea din piață a concurenței reprezentate de profesioniști.

Cu privire la prevederile legale analizate, [8] apreciază³⁶ că serviciile prestate de consultanții fiscali sunt servicii cu un nivel ridicat de complexitate tehnică, a căror prestare defectuoasă sau neloială ar putea aduce semnificative prejudicii materiale clientului sau chiar antrena răspunderea penală a acestuia, considerând că riscul eliminării prevederilor este acela de a avea o piață

³⁴ Aprobat prin *Hotărârea CCF nr. 3/2007, publicată în M.O. nr. 647/2007;*

³⁵ Adresa CCF nr. 2870/17.05.2022, înregistrată la Consiliul Concurenței cu nr. RG 7126/19.05.2022;

³⁶ Adresa din 3 iunie 2022, înregistrată la Consiliul Concurenței cu nr. RG 7984/06.06.2022;

nereglementată în acest domeniu. Într-o astfel de piață vor putea opera agenți economici care nu au cunoștințele necesare sau care nu practică aceste profesii în concordanță cu standardele internaționale, ceea ce ar putea genera o stare de neîncredere în acest tip de servicii. Cu toate acestea, [S<] apreciază că eliminarea acestei restricții ar duce la intrarea mai multor jucători pe piață, fără a putea estima dacă creșterea ar fi semnificativă sau nu, apreciind, totodată, că ar putea avea loc o scădere a calității serviciilor oferite.

În susținerea acestor afirmații este și poziția [S<], care apreciază³⁷ faptul că o creștere numerică a ofertei societăților care prestează servicii de consultanță fiscală nu reprezintă în mod cert un avantaj pentru clienți sau statul român, ci din contră, ar putea genera unele riscuri precum compromiterea judecății consultanților fiscali contractați, existând un potențial conflict de interese între asociat/acționar care are exclusiv interese de optimizare a afacerii și rolul complex al consultantului fiscal în societate care intermediază relația dintre contribuabil și stat, deciziile acționarilor, care nu sunt consultanți fiscali, putând fi îndreptate mai degrabă către obținerea de profit, ceea ce poate fi în detrimentul atât al contribuabilului, cât și a statului român. De asemenea, [S<] apreciază³⁸ prevederile legale menționate ca fiind condiții minimale de protecție a obiectivului de interes public reprezentat de necesitatea de a proteja contribuabilul și autoritatea fiscală de exercitarea activității de către persoane lipsite de competența necesară sau de autonomia de exercitare a profesiei.

[S<] susține³⁹ că prevederea analizată este o normă națională, stabilită de legiuitorul român, neexistând la nivelul Uniunii Europene norme care să reglementeze activitatea de consultant fiscal. [S<] consideră că impactul cerinței cu privire la deținerea capitalului social de către consultanții fiscali nu este de natură să schimbe fundamental decizia de înființare a unei societăți cu un astfel de obiect de activitate.

În același sens este și opinia exprimată de [S<], care susține⁴⁰ că impunerea unor condiții specifice pentru autorizarea consultanților fiscali nu este de natură a restricționa accesul la piață, ci are menirea de a asigura prestarea acestor servicii de către profesioniști, ținând cont că serviciile de consultanță fiscală presupun activități foarte specifice, exercitate în mod independent și imparțial, în acord cu standardele de calitate aplicabile, iar accesul liber la aceste piețe al unor operatori economici fără calificări profesionale și fără cunoștințe practice ar putea afecta calitatea acestor servicii. De asemenea, [S<] apreciază că independența profesiei și calitatea serviciilor din domeniul consultanței fiscale ar putea fi asigurate și prin realizarea unei supravegheri și monitorizări continue exercitate de către organismele de reglementare a profesiei. Totodată, [S<] susține că, la momentul actual, principala problemă pe piața serviciilor de consultanță fiscală este reprezentată

³⁷ Adresa din 1 iunie, înregistrată la Consiliul Concurenței cu nr. RG 7921/02.06.2022;

³⁸ Adresa din 18 iunie 2022, înregistrată la Consiliul Concurenței cu nr. RG 7139/19.05.2022;

³⁹ Adresa nr. 1522/02.06.2022, înregistrată la Consiliul Concurenței cu nr. RG 7895/02.06.2022;

⁴⁰ Adresa din 25 mai 2022, înregistrată la Consiliul Concurenței cu nr. RG 7667/30.05.2022;

de numărul mare de firme mici/practicieni individuali care nu au capacitatea să implementeze standardele profesionale tot mai ridicate, aplicabile acestei profesii, considerând că această problemă ar putea fi rezolvată prin apariția de noi investitori în capitalul firmelor, astfel încât să crească capacitatea acestora de a se adapta cerințelor ridicate ale standardelor, însă ar putea pune presiune pe profesioniști să genereze profituri mai ridicate.

Pe de altă parte, trebuie să precizăm că există⁴¹ interes al investitorilor, în special al celor străini, pentru acest domeniu, însă, din cauza prevederilor cu privire deținerea capitalului social de către profesioniști în domeniu, nu au îndeplinit condițiile pentru înființarea unei astfel de societăți.

Cu privire la standardele interne profesionale și de integritate ale consultantului fiscal, CCF consideră necesară ridicarea acestora, ținând cont și de responsabilitățile sporite la nivel european și global, impuse de *Directiva Europeană 822/2018 (DAC6) 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*.

Față de acestea, precizăm că **DAC6** a fost elaborată în scopul îmbunătățirii mijloacelor pe care le pot folosi autoritățile fiscale pentru a reacționa la planificarea fiscală agresivă, întrucât există o nevoie de consolidare a anumitor aspecte specifice privind transparența din cadrul de impozitare existent, neexistând în cuprinsul acesteia prevederi referitoare la deținerea capitalului social al *intermediarilor fiscali* (contabili autorizați, consultanți fiscali, auditori, avocați etc).

În cazul de față, analiza cadrului legislativ care guvernează serviciile furnizate de prestatorii stabiliți într-un Stat Membru, inclusiv serviciile de consultanță fiscală, se face în conformitate cu prevederile *Directivei privind serviciile*, care prevede la art. 3 alin. (3) că Statele Membre trebuie să aplice dispozițiile directivei în conformitate cu normele cu privire la dreptul de stabilire și la libera circulație a serviciilor.

Astfel, art. 15 din *Directiva privind serviciile* (intitulat „*Cerințe care trebuie evaluate*”) prevede:

„(1) Statele Membre examinează dacă în cadrul sistemului lor juridic se impune oricare dintre cerințele menționate la alineatul (2) și se asigură că oricare astfel de cerințe sunt compatibile cu condițiile stabilite la alineatul (3). Statele Membre își adaptează actele cu putere de lege și actele administrative în așa fel încât acestea să fie compatibile cu aceste condiții.

(2) Statele Membre examinează dacă sistemul lor juridic condiționează accesul la o activitate de servicii sau exercitarea acesteia de oricare dintre următoarele cerințe nediscriminatorii:

[...]

(c) cerințe referitoare la deținerea capitalului unei societăți;

⁴¹ Răspunsul [8<], înregistrată la Consiliul Concurenței cu nr. RG6919/16.05.2022;

[...]

(3) *Statele Membre verifică dacă cerințele menționate la alineatul (2) îndeplinesc următoarele condiții:*

- (a) *nediscriminare: cerințele nu trebuie să fie direct sau indirect discriminatorii în funcție de cetățenie sau naționalitate sau, în ceea ce privește societățile, în funcție de situarea sediului social;*
- (b) *necesitate: cerințele trebuie să fie justificate printr-un motiv imperativ de interes general;*
- (c) *proporționalitate: cerințele trebuie să fie adecvate pentru a garanta îndeplinirea obiectivului urmărit; acestea nu trebuie să depășească ceea ce este necesar pentru atingerea obiectivului urmărit și nu trebuie să fie posibilă înlocuirea acestor cerințe cu alte măsuri mai puțin restrictive care permit atingerea aceluiași rezultat”.*

Prin urmare, ținând cont de prevederile *Directivei privind serviciile*, în cazul serviciilor de consultanță fiscală, introducerea anumitor restricții poate fi făcută în măsura în care acestea îndeplinesc, în mod cumulativ, condițiile prezentate anterior, inclusiv cele legate de proporționalitatea măsurii, respectiv că aceasta nu depășește ceea ce este necesar pentru atingerea obiectivului urmărit și că nu poate fi înlocuită de o altă măsură mai puțin restrictivă.

Potrivit *Manualului de punere în aplicare a Directivei privind serviciile*⁴², Statele Membre ar trebui să înlocuiască cerințele de deținere a unei părți minime de capital social prin măsuri mai puțin restrictive. În special, Curtea Europeană de Justiție a considerat că o astfel de cerință nu ar putea fi justificată prin motive referitoare la protecția creditorilor, din moment ce măsuri mai puțin restrictive, de exemplu, obligarea prestatorului de a depune o garanție sau de a încheia o asigurare, ar putea fi suficiente pentru atingerea acestui obiectiv⁴³.

În mod analog, cerințele de a avea o anumită calificare pentru a putea deține capital social nu pot fi justificate în anumite cazuri, deoarece același obiectiv poate fi atins prin măsuri mai puțin restrictive. Astfel, într-o cauză referitoare la libertatea de stabilire a opticienilor, Curtea Europeană de Justiție a constatat că impunerea unui anumit grad de participare a opticienilor la capitalul întreprinderii nu era proporțională pentru atingerea obiectivului de protecție a sănătății publice⁴⁴. După cum a subliniat Curtea Europeană de Justiție cu acea ocazie, calitatea superioară și profesionalismul serviciilor pot, deseori, să fie garantate prin măsuri mai puțin restrictive în ceea ce privește libertatea de stabilire, de exemplu, prin solicitarea prezenței fizice a unor profesioniști calificați, salariați sau asociați, în fiecare magazin, prin aplicarea de norme privind răspunderea

⁴²<https://op.europa.eu/en/publication-detail/-/publication/a4987fe6-d74b-4f4f-8539-b80297d29715/language-ro/format-PDF>;

⁴³ Hotărârea din 29 aprilie 2004, *Comisia/Portugalia*, cauza C-171/02 și Hotărârea din 26 ianuarie 2006, *Comisia/Spania*, cauza C-514/03. A se vedea, de asemenea, Hotărârea din 30 septembrie 2003, *InspireArt*, cauza C-167/01;

⁴⁴ Hotărârea din 21 aprilie 2005, *Comisia/Grecia*, cauza C-140/03;

civilă pentru acțiunile celorlalți sau de norme naționale care impun asigurarea de răspundere civilă profesională.

Mai mult, prin *Comunicarea Comisiei către Parlamentul European, Consiliu și Comitetul Economic și Social European privind recomandările de reformă în domeniul reglementării serviciilor profesionale* (denumită, în continuare *Comunicarea*), subiecte reluate prin *Comunicarea Comisiei privind evaluarea și actualizarea recomandărilor de reformă din 2017 în domeniul reglementării serviciilor profesionale*, Comisia a emis recomandări Statelor Membre cu privire la reformele naționale în domeniul reglementării serviciilor profesionale. Recomandările au vizat încurajarea și sprijinirea Statelor Membre în crearea unui mediu de reglementare care să conducă la creștere economică, inovare și creare de locuri de muncă. În baza acestor recomandări, Statele Membre ar trebui să reevalueze și reanalizeze restricțiile impuse prestatorilor de servicii și reglementările care vizează sectoarele profesionale care fac obiectul evaluării și ar trebui să țină cont de efectul cumulativ al existenței mai multor niveluri de măsuri de reglementare.

Așa cum rezultă din *Comunicarea* menționată anterior, cerințele impuse profesiilor reglementate au făcut obiectul jurisprudenței Curții Europene de Justiție. Curtea a statuat, în repetate rânduri, că măsurile referitoare la profesiile liberale, adoptate la nivel național, chiar dacă sunt aplicate în mod nediscriminatoriu, pot să îngreuneze sau facă mai puțin atractivă exercitarea libertăților fundamentale ale cetățenilor și întreprinderilor din UE, care le sunt garantate prin Tratat⁴⁵.

Curtea a mai precizat că dacă un stat membru impune norme mai puțin stricte decât un alt stat membru nu înseamnă că normele acestuia din urmă sunt disproporționate și incompatibile cu legislația UE.

În vederea evaluării caracterului restrictiv al reglementării în materia profesională a fost conceput un indicator pentru a sprijini analiza calitativă a barierelor și a lua în considerare sarcina cumulată a mai multor cerințe în loc de a se concentra asupra unei măsuri specifice, separate de ramificațiile lor extinse. Acest indicator oferă o bază obiectivă și măsurabilă pentru a compara performanța Statelor Membre în ceea ce privește cele șapte grupe de profesii care au făcut obiectul analizei Comisiei.

Sunt vizate de indicatorul caracterului restrictiv următoarele grupe de restricții⁴⁶ :

- (1) abordare în materie de reglementare: activități rezervate exclusive sau partajate și protecția titlului profesional;
- (2) cerințe în materie de calificare: ani de educație și formare, examen obligatoriu de stat, obligații privind dezvoltarea profesională continuă etc;
- (3) alte cerințe de intrare în profesie: înscriere sau înregistrare obligatorie într-o organizație profesională, limitarea numărului de licențe acordate, alte cerințe de autorizare etc;

⁴⁵ A se vedea cauza de referință C-340/89 *Vlassopoulou*, cauza C-313/01 *Morgenbesser*, cauza C-345/08 *Pešla*;

⁴⁶ A se vedea explicațiile detaliate în anexa metodologică (document de lucru al serviciilor Comisiei, secțiunea V);

(4) **cerințe în materie de exercitare:** restricții privind forma de societate, cerințe privind deținerea de capital, restricții asupra exercitării în comun a profesiilor, activități incompatibile etc.

Recomandările emise de Comisie sunt formulate pentru fiecare stat membru, ținând seama de mediul de reglementare specific în vigoare.

Cu privire la domeniul consultanței fiscale din România, **Comisia a recomandat:**

- să se clarifice domeniul de aplicare al activităților rezervate și să evalueze coerența activităților rezervate și distribuția între numeroasele profesii reglementate din acest sector.
- **să se evalueze proporționalitatea cerințelor privind deținerea de capital și/sau drepturile de vot.**

Evaluarea efectuată de Comisie indică, pentru cele șapte grupe de profesii reglementate, că reducerea nivelurilor restricțiilor în materie de reglementare coincide cu rezultate economice mai bune, în special chirii mai mici pentru operatorii tradiționali și o creștere mai mare a numărului de întreprinderi.

Tot în acest context, trebuie avut în vedere că, potrivit *Documentului de Lucru al Serviciilor Comisiei asupra rezultatului evaluării inter pares cu privire la forma juridică, acționariatul și cerințele în materie de tarife în temeiul Directivei privind serviciile*, care însoțește *Comunicarea Comisiei către Parlamentul European, Consiliu și Comitetul Economic și Social European asupra evaluării reglementărilor naționale privind accesul la profesii*, combinarea mai multor cerințe care au același obiectiv ridică, până la proba contrară, îndoieli cu privire la proporționalitate.

De asemenea, în documentul menționat mai sus, este precizat că cerințele privind deținerea majorității acționariatului au un impact negativ asupra stabilirii unor firme dintr-un stat membru în alt stat membru, firme de specialitate din alte State Membre nu vor putea să înființeze un sediu secundar sau să creeze firme de specialitate multidisciplinare. Aceste norme asupra proprietății, care impun în practică modelul ”o companie – o activitate”, împiedică apariția unor modele de afaceri noi, mai inovatoare, care ar permite societăților să ofere o gamă mai largă de servicii.

La nivel național, deși nu face obiectul prezentului studiu, trebuie amintită legislația cu privire la înființarea cabinetelor medicale⁴⁷ care nu impune cerințe cu privire la deținerea capitalului social al acestor unități de către medici, iar interesul general privind apărarea sănătății publice este asigurat prin reglementarea unor cerințe profesionale în desfășurarea activității acestor unități. Prevederi limitative similare au existat anterior în legislația românească, însă au fost eliminate tocmai pentru a permite accesul persoanelor din afara profesiei la desfășurarea activităților de management și, respectiv, investiții în sectorul respectiv. Astfel, sectorul medical privat a fost puternic modernizat în ultimii 15 ani ca urmare a aportului investițional și de cunoștințe

⁴⁷ potrivit prevederilor art. 15 din *O.G. nr. 124/1998*;

manageriale din partea investitorilor profesioniști, unele dintre cele mai mari companii medicale [8] fiind deținute fie de fonduri de investiții, fie listate la Bursa de Valori București.

În cazul consultanților fiscali, chiar dacă s-ar admite îndeplinirea condițiilor legate de nediscriminare și necesitate, apreciem că nu s-ar justifica caracterul proporțional al măsurii, în sensul că aceasta să nu depășească ceea ce este necesar pentru atingerea obiectivului urmărit și să nu poată fi înlocuită de o altă măsură mai puțin restrictivă, în condițiile în care în domeniul sănătății umane, obiectivul urmărit, respectiv de protecție a sănătății publice, care se află pe primul loc între bunurile și interesele protejate de TFUE, poate fi asigurat printr-o măsură mai puțin restrictivă.

Astfel, în cadrul aceluiași teritoriu național, dacă legiuitorul a considerat, în cazul serviciilor medicale umane, că protecția sănătății publice este adecvat asigurată doar prin impunerea unor cerințe profesionale, fără a impune vreo cerință cu privire la deținerea capitalului în cadrul cabinetelor medicale, nu se poate susține că, în domeniul serviciilor de consultanță fiscală s-ar justifica măsuri mai restrictive decât în cel al sănătății umane, respectiv să aibă cel puțin un asociat/acționar și administrator care să aibă calitatea de consultant fiscal.

În acest context, se poate aprecia că impunerea în domeniul serviciilor de consultanță fiscală a unor restricții în ceea ce privește deținerea unei părți a capitalului social de către profesioniști în domeniu, precum și existența acestora în cadrul structurii de administrare, comparativ cu cerințele din domeniul serviciilor medicale umane, ar putea fi excesivă și nejustificată.

Așa cum s-a precizat anterior, în cadrul *Subcap. 6.1 Experți contabili și contabili autorizați*, prevederile similare din cadrul domeniului contabilității au fost analizate de autoritatea de concurență, concluzionându-se faptul că prevederile care impun deținerea majorității capitalului social al întreprinderilor de profil de către profesioniști în domeniu, coroborată cu deținerea de către aceștia a majorității în cadrul structurii de administrare, sunt restrictive, reprezentând bariere la intrarea pe piață, întrucât nu permite persoanelor care nu dețin această calificare, dar care dețin capital investițional, să înființeze întreprinderi pe această piață.

Este adevărat că activitățile pe care legiuitorul le dă în competența consultanților fiscali prezintă o importanță deosebită pentru economia națională, însă, tocmai în considerarea acestui aspect, desfășurarea activităților date de lege necesită o pregătire teoretică și practică specială. Modalitatea de acces la profesie, reprezintă o garanție pentru dobândirea cunoștințelor de specialitate care conturează un profesionist autentic, apt să respecte normele și dispozițiile specifice activității desfășurate. Consultanții fiscali care prestează serviciile de consultanță în cadrul unei societăți de consultanță fiscală sunt ținuti de respectarea aceluiași reguli, fiind independenți din punct de vedere profesional.

Având în vedere toate aspectele mai sus menționate, se poate concluziona că prevederile legale analizate, potrivit cărora, pentru ca **o societate comercială de consultanță fiscală să poată funcționa, trebuie să aibă cel puțin un asociat/acționar și administrator care să aibă calitatea de consultant fiscal, reprezintă o barieră la intrarea pe piață, întrucât nu permite**

persoanelor care nu dețin această calificare, dar care dețin capital investițional, să înființeze întreprinderi pe această piață.

Deși, potrivit datelor furnizate de CCF, piața este caracterizată de prezența unui număr mare de actori (cifra de afaceri realizată de aceștia în anul 2021 fiind de 418.391.681 lei, din care 91,35% a fost realizată prin intermediul societăților de consultanță fiscală și 8,65% de consultanți fiscali, persoane fizice), trebuie avut în vedere că, în lipsa unei astfel de prevederi, numărul societăților comerciale de consultanță fiscală ar putea fi mai mare.

Astfel, se prezumă că, în prezent, numărul întreprinderilor care sunt pe piață este mai mic decât numărul întreprinderilor care ar fi intrat în absența reglementării, afectând concurența pe piață. În acest context, odată cu creșterea cererii pe piață, nu pot intra noi întreprinderi pentru a servi cererea crescută cu o ofertă crescută și, astfel, numărul întreprinderilor existente trebuie să facă față cererii suplimentare, fără amenințarea unei creșteri corespunzătoare a concurenței. Acest fapt le conferă putere de piață să solicite prețuri mari, să nu își îmbunătățească calitatea și tipul de servicii oferite.

Așadar, reglementarea afectează și consumatorii, în cazul de față întreprinderile care apelează la serviciile prestate de membrii CCF, deoarece un nivel ridicat de concurență este în beneficiul acestora prin reducerea prețurilor, creșterea calității serviciilor, încurajarea inovației și creșterea interesului agenților economici de a răspunde la nevoile în schimbare ale consumatorilor. S-a demonstrat că piețele pe care nu există reglementări privind controlul intrării sunt mai dinamice, furnizează mai multă inovație și se concentrează direct pe nevoile consumatorilor în ceea ce privește accesul și serviciile oferite.

Cu referire la acest aspect, Ministerul Finanțelor a precizat că, în principiu, este de acord cu modificarea condițiilor prevăzute de art. 9 alin. (1) din *O.G. nr. 71/2001*, referitoare la societățile de consultanță fiscală, urmând ca aceste prevederi să fie analizate și prin raportare la legislația care reglementează celelalte profesii din aria sa de reglementare.

În considerarea tuturor aspectelor prezentate anterior, **apreciem că prevederile art. 9 alin. (1) din O.G. nr. 71/2001, constituie o barieră, iar eliminarea acesteia ar putea conduce la accesul mai multor furnizori de servicii pe piață și la întărirea concurenței în domeniul consultanței fiscale.** Asigurarea unor condiții pentru stimularea concurenței ar putea conduce la înregistrarea de eficiență și la creșterea calității serviciilor, contribuind la promovarea intereselor clienților.

În concluzie, ținând cont de obiectivul serviciilor de consultanță fiscală, respectiv asigurarea unor servicii de calitate, realizarea acestuia nu trebuie să conducă la o reglementare excesivă a pieței prin impunerea unor condiții cu privire la deținerea capitalului social de profesioniști în domeniu.

6.4 Auditori financiari

Așa cum s-a precizat anterior, auditorul financiar⁴⁸ este persoana fizică, autorizată de către ASPAAS să efectueze audit financiar. *Auditul financiar* cuprinde atât auditul statutar, cât și activitatea efectuată în vederea exprimării unei opinii asupra situațiilor financiare sau a unor componente ale acestora, dar și exercitarea altor misiuni de asigurare și servicii profesionale potrivit standardelor internaționale de audit și altor reglementări în domeniu.

Auditul statutar se efectuează de către auditorii financiari sau de firmele de audit care sunt autorizați/autorizate în România, care se înscriu ca membri ai CAFR și care se înregistrează în Registrul public electronic în condițiile stabilite prin *Legea nr.162/2017* și prin reglementările ASPAAS. Auditul statutar are drept rezultat exprimarea unei opinii privind veridicitatea și corectitudinea situațiilor financiare ale entităților auditate în conformitate cu cadrul relevant de raportare financiară.

Trebuie precizat că, așa cum rezultă din prevederile legale incidente în domeniu, activitatea de audit statutar nu poate fi delimitată de activitatea de audit financiar, auditorii financiari și firmele de audit desfășurând toate activitățile prevăzute în *OUG nr.75/1999* în care este inclus atât auditul financiar, cât și auditul statutar.

Modalitatea de autorizare de către ASPAAS a firmelor de audit financiar este prevăzută la nivel național de art. 3 alin. (5) din *Legea nr. 162/2017*, autorizarea acestora având loc doar dacă firmele de audit îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:

- a) persoanele fizice care efectuează auditul statutar în numele firmei de audit trebuie să fie autorizate ca auditori financiari în România;
- b) **majoritatea drepturilor de vot în firma de audit trebuie să fie deținută de firme de audit care sunt autorizate în orice stat membru sau de auditori financiari autorizați în România;**
- c) **majoritatea membrilor organului administrativ sau de conducere a firmei de audit, dar nu mai mult de 75%, trebuie să fie reprezentată de firme de audit autorizate în România sau în oricare dintre Statele Membre sau de auditori financiari autorizați în România;**
- d) în cazul în care un astfel de organ administrativ sau de conducere nu are mai mult de 2 membri, unul dintre aceștia trebuie să fie firmă de audit autorizată în oricare dintre Statele Membre sau auditor financiar autorizat în România;
- e) firma de audit trebuie să îndeplinească condițiile referitoare la buna reputație, așa cum sunt stabilite de către ASPAAS.

La nivel european, astfel de prevederi se regăsesc în *Directiva 2006/43/CE a Parlamentului European și a Consiliului din 17 mai 2006 privind auditul legal al conturilor anuale și al*

⁴⁸ așa cum rezultă din prevederile *Legii nr. 162/2017*;

conturilor consolidate (denumită, în continuare, *Directiva*), de modificare a *Directivelor 78/660/CEE și 83/349/CEE ale Consiliului și de abrogare a Directivei 84/253/CEE a Consiliului, modificată prin Directiva 2014/56 UE a Parlamentului European și a Consiliului din data de 16 aprilie 2014.*

Așa cum rezultă din prevederile art.3 alin. (4) lit. c) din *Directivă*, autoritățile competente ale Statelor Membre pot autoriza ca firme de audit **doar** entitățile care îndeplinesc următoarele condiții:

(a) persoanele fizice care efectuează un audit legal în numele unei firme de audit trebuie să îndeplinească cel puțin condițiile referitoare la buna reputație, formarea profesională, examenul de competență profesională, testul de cunoștințe teoretice, pregătirea practică și trebuie să fie autorizate ca auditori legali în acel stat membru;

(b) **majoritatea drepturilor de vot** într-o entitate trebuie să fie deținută de firme de audit care sunt autorizate în orice stat membru sau de persoane fizice care îndeplinesc cel puțin condițiile referitoare la buna reputație, formarea profesională, examenul de competență profesională, testul de cunoștințe teoretice, pregătirea practică. Statele Membre pot prevedea ca aceste persoane fizice să fie, de asemenea, autorizate într-un alt stat membru;

(c) **majoritatea – până la cel mult 75 % – a membrilor organului administrativ sau de conducere al entității** trebuie să fie firme de audit care sunt autorizate în orice stat membru sau persoane fizice care îndeplinesc cel puțin condițiile menționate mai sus. Statele Membre pot prevedea ca aceste persoane fizice să fie, de asemenea, autorizate într-un alt stat membru. În cazul în care un astfel de organ nu are mai mult de doi membri, cel puțin unul dintre acești membri trebuie să îndeplinească condițiile menționate mai sus.

Statele Membre pot stabili condiții suplimentare doar în legătură cu administrarea firmelor de audit. Aceste condiții trebuie să fie proporționale cu obiectivele urmărite și nu trebuie să depășească ceea ce este strict necesar.

Așa cum rezultă din analiza textelor de lege menționate anterior, prevederea analizată reprezintă o transpunere fidelă a *Directivei* prin *Legea nr.162/2017*.

Astfel, legislația din domeniu stabilește că, pentru ca **o firmă de audit să poată funcționa, majoritatea drepturilor de vot în firma de audit trebuie să fie deținută de firme de audit care sunt autorizate în orice stat membru sau de auditori financiari autorizați în România și majoritatea membrilor organului administrativ sau de conducere a firmei de audit, dar nu mai mult de 75%, trebuie să fie reprezentată de firme de audit autorizate în România sau în oricare dintre Statele Membre sau de auditori financiari autorizați în România.**

Cu privire la prevederile legale analizate, ASPAAS apreciază⁴⁹ că acestea reprezintă o necesitate de a asigura organizarea și desfășurarea acestei activități doar de persoane care au competențele

⁴⁹ Adresa ASPAAS nr.1118/18.05.2022, înregistrată la Consiliul Concurenței cu nr. RG 7125/19.05.2022;

necesare, cu scopul de a crește încrederea publică în informațiile din situațiile financiare, asupra cărora auditorii financiari și firmele de audit își exprimă opiniile.

În susținerea acestor afirmații, ASPAAS a prezentat următoarele argumente:

- prevederile legale care obligă întreprinderile din domeniul auditului financiar să fie deținute și administrate de profesioniști în domeniu sunt impuse prin *Directiva 2006/43/CE*, care a fost transpusă în legislația națională prin *Legea nr.162/2017*;
- auditorii financiari și firmele de audit trebuie să fie independente atunci când efectuează audit statutar;
- în acest mod de organizare se asigură în mod consecvent o calitate înaltă în toate auditurile statutare impuse de legislația comunitară;
- firmele de audit trebuie să respecte și să aplice, în mod similar, aceleași reguli de independență, ca și auditorii financiari;
- nu există o concentrare la nivelul pieței serviciilor de consultanță fiscală, fiind o piață concurențială cu mulți actori, cifra de afaceri realizată de aceștia în anul 2021 fiind de 550.219.447 lei, din care 95,71% a fost realizată prin intermediul firmelor de audit, principalii 20 de actori de pe această piață realizând împreună o cotă de piață de 74,43%.

Eliminarea acestor prevederi, potrivit susținerilor ASPAAS, ar conduce la deprofesionalizarea auditului financiar, care este întărit de reguli stricte. Un alt risc major, în opinia acesteia, se referă la faptul că informațiile cuprinse în situațiile financiare, esențiale pentru buna funcționare a unui stat, nu vor mai fi certificate de un profesionist calificat și, astfel, ar conduce la un impact negativ semnificativ asupra credibilității în rândul persoanelor care iau decizii economice în baza acelor situații financiare sau care folosesc informațiile cuprinse în acele situații financiare în activitatea lor curentă. Aceleași argumente au fost furnizate⁵⁰ și de CAFR, în vederea susținerii prevederilor legale analizate.

Cu privire la prevederile legale analizate, [S<] apreciază⁵¹ că serviciile prestate de auditorii financiari sunt servicii cu un nivel ridicat de complexitate tehnică, a căror prestare defectuoasă sau neloială ar putea aduce semnificative prejudicii materiale clientului sau chiar antrena răspunderea penală a acestuia, considerând că riscul eliminării prevederilor este acela de a avea o piață nereglementată în acest domeniu. Într-o astfel de piață vor putea opera agenți economici care nu au cunoștințele necesare sau care nu practică aceste profesii în concordanță cu standardele internaționale, ceea ce ar putea genera o stare de neîncredere în acest tip de servicii. Cu toate acestea, [S<] apreciază că eliminarea acestei restricții ar duce la intrarea mai multor jucători pe piață, fără a putea estima dacă creșterea ar fi semnificativă sau nu, apreciind, totodată, că va avea loc o scădere a calității serviciilor oferite.

⁵⁰ Adresa CAFR nr. 1731/18.05.2022, înregistrată la Consiliul Concurenței cu nr. RG 7121/18.05.2022;

⁵¹ Adresa din 3 iunie 2022, înregistrată la Consiliul Concurenței cu nr. RG 7984/06.06.2022;

În susținerea acestor afirmații este și poziția [8<], care apreciază⁵² că aceste condiționări sunt determinate de complexitatea și rolul auditului financiar în societate și principiile care guvernează exercitarea activității de audit financiar, respectiv independența care se cere unei societăți care prestează astfel de servicii. În mod particular, se au în vedere diversele riscuri la care poate fi supusă o firmă de audit care să îi afecteze independența. Printre aceste riscuri, conform art. 21 alin. 4 din *Legea nr. 162/2017* se menționează că “*firma de audit nu trebuie să efectueze un audit statutar în cazul în care există vreun pericol de autoevaluare, interes propriu, de reprezentare, de familiaritate sau de intimidare ca urmare a relațiilor financiare, personale, de afaceri, de muncă sau de altă natură*”. [8<] precizează că legislația aplicabilă firmelor de audit a dezvoltat o serie de măsuri care trebuie implementate pentru ca aceste riscuri de a afecta independența să nu se materializeze în practică.

De asemenea, [8<] apreciază că, deși textul art. 3 alin. 5 din *Legea nr. 162/2017* condiționează accesul la activitatea de audit financiar sau exercitarea acesteia de cerința stabilită de art. 15 alin. 2 lit. (c) din *Directiva 2006/123 privind serviciile în cadrul pieței interne (Directiva privind serviciile)*, respectiv există cerințe cu privire la deținerea capitalului social de către auditorii financiari, sunt îndeplinite prevederile din art. 15 alin. 3 din *Directiva privind serviciile* deoarece acestea nu împiedică stabilirea unor noi prestatori din cadrul acestor profesii. În concret, prin raportare la prevederile art. 15 alin. 3 din *Directiva privind serviciile*, cerințele minimale impuse de art. 3 alin. 5 din *Legea nr. 162/2017*:

- **sunt nediscriminatorii** – acestea nu fac diferența în funcție de cetățenia/naționalitatea sau sediul social al persoanei fizice/juridice care deține calitatea de asociat/acționar;
- **sunt necesare** – obiectivul acestei condiționări minimale este acela de a asigura responsabilitatea și răspunderea personală a auditorilor financiari față de clienții, de a evita conflictele de interese și de a asigura independența auditorilor;
- **sunt proporționale** – societățile de audit financiar au rolul de a realiza controlul situațiilor financiare și a certifica corectitudinea întocmirii situațiilor financiare ale întreprinderilor sau entităților publice. Astfel, părțile interesate (de la investitori sau acționari, până la statul român care va colecta taxe aferente) pot afla dacă situația financiară a unei firme este întocmită corect.

[8<] consideră că, aceste condiționări sunt, de asemenea, în concordanță cu recomandările anterioare ale CJUE și că acestea nu reprezintă o barieră de intrare pe piață prestării serviciilor de audit financiar, ținând cont de para. 68 din *Hotărârea CJUE din 29 iulie 2019 în cauza C-209/182, Commission v Austria*. Astfel, Curtea „sugerează că, în loc să impună deținerea a 100% din capital, reglementarea națională ar putea să prevadă că numai majoritatea drepturilor de vot ale societăților de medici veterinari trebuie să fie deținută de medici veterinari”. [8<], apreciază că, dacă CJUE a stabilit că este permisă limitarea la majoritatea drepturilor de vot în cazul altor

⁵² Adresa din 1 iunie, înregistrată la Consiliul Concurenței cu nr. RG 7921/02.06.2022;

profesii liberale, prevederile din cadrul domeniului de audit financiar nu ar putea fi considerate ca fiind bariere la intrarea pe piață.

[8<], apreciază, totodată, că eliminarea în integralitate a acestei cerințe ar putea duce la situația în care anumite societăți care oferă servicii de audit financiar să fie deținute în integralitate de persoane de afaceri, care nu sunt auditori financiari, ceea ce ar putea, în anumite cazuri, compromite judecata auditorilor contractați. Potrivit [8<], în acest context ar putea exista un potențial conflict de interese între asociatul/acționarul care are exclusiv interese de optimizare a afacerii pe care o deține și rolul complex al auditorului în societate care auditează situațiile financiare ale societăților supuse obligației de auditare. Există riscul ca asociații/acționari care sunt pur oameni de afaceri să ia decizii îndreptate exclusiv sau prioritar spre obținerea de profit, ceea ce poate fi în detrimentul atât al societății auditate, cât și al statului român.

De asemenea, [8<] susține⁵³ că prevederile legale menționate sunt o transpunere a *Directivei 2014/56 UE a Parlamentului European și a Consiliului*⁵⁴, care, anterior adoptării, a fost evaluată din punct de vedere al consecințelor privind concentrarea pieței de audit. În plus, pentru a îmbunătăți protecția investitorilor, [8<] consideră important să fie consolidate măsurile de supraveghere publică a auditorilor statutar și a firmelor de audit, sporind astfel independența autorităților de supraveghere publică din Uniunea Europeană și conferind acestora competențe de investigare și competența de a impune sancțiuni, pentru a identifica, descuraja și preveni încălcarea prevederilor aplicabile în contextul prestării de servicii de audit de către auditorii statutar și firmele de audit.

[8<], apreciază⁵⁵ prevederile legale analizate ca fiind necesare pentru păstrarea nivelului de calitate, regulile stabilite pentru structura capitalului social și conducerea statutară reflectând modelul de parteneriat, model des întâlnit în cadrul acestui tip de societate profesională.

În același sens, [8<] susține⁵⁶ că impunerea unor condiții specifice pentru autorizarea auditorilor financiari, nu este de natură a restricționa accesul la piață, ci are menirea de a asigura prestarea acestor servicii de către profesioniști, ținând cont că serviciile de audit financiar presupun activități foarte specifice, exercitate, în mod independent și imparțial, în acord cu standardele de calitate aplicabile, iar accesul liber la aceste piețe al unor operatori economici fără calificări profesionale și fără cunoștințe practice ar putea afecta calitatea acestor servicii. De asemenea, [8<] apreciază că independența profesiei și calitatea serviciilor din domeniul auditului financiar ar putea fi asigurate

⁵³ Adresa din 18 iunie 2022, înregistrată la Consiliul Concurenței cu nr. RG 7139/19.05.2022;

⁵⁴ De modificare a Directivei 2006/43/CE a Parlamentului European și a Consiliului din 17 mai 2006 privind auditul legal al conturilor anuale și al conturilor consolidate;

⁵⁵ Adresa nr. 1522/02.06.2022, înregistrată la Consiliul Concurenței cu nr. RG 7895/02.06.2022;

⁵⁶ Adresa din 25 mai 2022, înregistrată la Consiliul Concurenței cu nr. RG 7667/30.05.2022;

și prin realizarea unei supravegheri și monitorizări continue exercitate de către organismele de reglementare a profesiei. Totodată, [8<] susține că, la momentul actual, principala problemă pe piața serviciilor de audit financiar este reprezentată de numărul mare de firme mici/practicieni individuali care nu au capacitatea să implementeze standardele profesionale tot mai ridicate aplicabile acestei profesii, considerând că această problemă ar putea fi rezolvată prin apariția de noi investitori în capitalul firmelor, astfel încât să crească capacitatea acestora de a se adapta cerințelor ridicate ale standardelor, însă ar putea pune presiune pe profesioniști să genereze profituri mai ridicate.

Pe de altă parte, trebuie să precizăm că și în domeniul auditului financiar există⁵⁷ interes al investitorilor, în special al celor străini, însă, din cauza prevederilor cu privire deținerea capitalului social de către profesioniști în domeniu, nu au îndeplinit condițiile pentru înființarea unei astfel de societăți.

Ținând cont de cele prezentate anterior, se impun următoarele precizări: *Directiva* stipulează condițiile de autorizare și de înregistrare a persoanelor care efectuează audituri statutare, normele aplicabile persoanelor respective în ceea ce privește independența, obiectivitatea și etica profesională, precum și cadrul pentru supravegherea lor publică. Fiind necesară continuarea armonizării normelor în domeniul auditului legal al situațiilor financiare anuale și al situațiilor financiare consolidate la nivelul Uniunii, a fost adoptată *Directiva 2014/56/UE a Parlamentului European și a Consiliului din 16 aprilie 2014*, pentru a permite o transparență și predictibilitate sporite a cerințelor aplicabile acestor persoane și pentru a îmbunătăți independența și obiectivitatea activității lor.

În conformitate cu dispozițiile TFUE, piața internă reprezintă un spațiu fără frontiere interne, în care este asigurată libera circulație a mărfurilor și a serviciilor, precum și libertatea de stabilire. Așa cum rezultă din *Directivă*, este necesar să se permită auditorilor statutari și firmelor de audit să își dezvolte activitățile de furnizare a serviciilor de audit statutar pe teritoriul Uniunii Europene, oferindu-le posibilitatea să furnizeze astfel de servicii în alt stat membru decât acela în care au obținut autorizația. Faptul că auditorilor statutari și firmelor de audit li se permite să efectueze audituri statutare într-un stat membru gazdă pe baza titlurilor profesionale obținute în țara de origine vine în sprijinul, mai ales, al grupurilor de întreprinderi care întocmesc situații financiare în mai multe State Membre datorită creșterii fluxurilor comerciale generate de piața internă și sunt obligați să le auditeze în temeiul dreptului Uniunii Europene. Eliminarea barierelor din calea dezvoltării serviciilor de audit statutar între Statele Membre ar contribui la integrarea pieței de audit a Uniunii.

Auditul statutar presupune cunoașterea temeinică a unor domenii precum dreptul societăților comerciale, dreptul fiscal și dreptul social, care pot fi diferite de la un stat membru la altul. Deși

⁵⁷ Răspunsul [8<], înregistrată la Consiliul Concurenței cu nr. RG 6919/16.05.2022;

responsabilitatea principală de a furniza informații financiare ar trebui să revină conducerii entităților auditate, auditorilor statutar și firmelor de audit le revine rolul important de a aduce în mod activ în atenția conducerii probleme din perspectiva utilizatorului. Astfel, pentru a îmbunătăți calitatea auditului, este esențial să se consolideze scepticismul profesional al auditorilor statutar și al firmelor de audit față de entitatea auditată. Auditorii statutar și firmele de audit ar trebui să admită posibilitatea existenței unei inexactități semnificative ca urmare a fraudei sau erorii, indiferent de experiența anterioară a auditorului în ceea ce privește onestitatea și integritatea conducerii entității auditate.

Comisia apreciază că este deosebit de relevant să se consolideze independența ca element esențial atunci când se efectuează audituri statutare. Pentru a crește gradul de independență a auditorilor statutar și a firmelor de audit față de entitatea auditată atunci când aceștia efectuează audituri statutare, un auditor statutar sau o firmă de audit și orice persoană fizică care prin poziția sa poate influența, direct sau indirect, rezultatul auditului statutar ar trebui să fie independentă de entitatea auditată și să nu participe la procesul decizional al entității auditate. Pentru a-și păstra această independență, este de asemenea important să țină o evidență a tuturor aspectelor care le-ar putea periclita independența și a măsurilor de protecție aplicate pentru a diminua aceste amenințări. Mai mult, în cazul în care aspectele care le periclitizează independența rămân semnificative, cu toate că s-au luat măsuri de diminuare, auditorii sau firmele de audit trebuie să demisioneze sau să se abțină de la îndeplinirea misiunii de audit.

De asemenea, Comisia apreciază că auditorii statutar și firmele de audit trebuie să acționeze independent atunci când efectuează audituri statutare la entitățile auditate, iar conflictele de interese ar trebui evitate. Pentru a determina gradul de independență a auditorilor statutar și a firmelor de audit, trebuie să se țină cont de conceptul de rețea în care funcționează auditorii statutar și firmele de audit. Cerința de independență ar trebui să fie îndeplinită cel puțin pe perioada acoperită de raportul de audit, care include atât perioada acoperită de situațiile financiare care fac obiectul auditului, cât și perioada în care se efectuează auditul statutar.

Comisia consideră că o organizare internă corespunzătoare a auditorilor statutar și a firmelor de audit ar trebui să contribuie la prevenirea oricăror aspecte care le amenință independența. Astfel, proprietarii sau acționarii unei firme de audit, precum și cei care o administrează, nu ar trebui să intervină în derularea unui audit statutar în niciun mod care periclitizează independența și obiectivitatea auditorului statutar care efectuează auditul statutar în numele firmei de audit. Auditul statutar are drept rezultat exprimarea unei opinii privind veridicitatea și corectitudinea situațiilor financiare ale entităților auditate în conformitate cu cadrul relevant de raportare financiară. Cu toate acestea, părțile interesate ar putea să nu aibă cunoștință de limitele unui audit, în ceea ce privește, de exemplu pragul de semnificație, tehnicile de eșantionare, rolul auditorului în depistarea fraudei și responsabilitatea conducerii, ceea ce poate duce la un decalaj între realitate și așteptări. Pentru a reduce acest decalaj, este important să se clarifice și mai mult sfera de aplicare a auditului statutar.

Comisia apreciază că este important să se garanteze o calitate ridicată a auditurilor statutare în cadrul Uniunii Europene. Prin urmare, toate auditurile statutare trebuie să fie efectuate pe baza standardelor internaționale de audit adoptate de Comisie.

Deși în cazul serviciilor de audit financiar sunt aplicabile prevederile *Directivei privind serviciile*, iar art. 3 alin. (3) din această directivă prevede că Statele Membre trebuie să aplice dispozițiile directivei în conformitate cu normele cu privire la dreptul de stabilire și la libera circulație a serviciilor, Comisia a apreciat, ținând cont de considerentele enunțate, că garantarea calității ridicate a auditurilor statutare în cadrul Uniunii Europene ar putea fi realizată și prin impunerea unor condiții referitoare deținerea și administrarea firmelor de audit.

Astfel Comisia a apreciat că **cerințele impuse nu depășesc ceea ce este necesar pentru realizarea acestor obiective**, având în vedere obiectivele *Directivei*, și anume: consolidarea încrederii investitorilor în corectitudinea situațiilor financiare publicate de întreprinderi prin creșterea nivelului de calitate a auditurilor financiare statutare efectuate în Uniunea Europeană, aplicarea unui set unic de Standarde Internaționale de Audit, actualizarea cerințelor privind formarea profesională, definirea eticii profesionale și punerea în aplicare a cooperării între autoritățile competente ale Statelor Membre și între acele autorități și autoritățile din țări terțe, în vederea îmbunătățirii și armonizării calității auditului legal în Comunitate și a facilitării cooperării între Statele Membre și cu țări terțe, astfel încât să întărească încrederea în auditul legal.

Așadar, deși eliminarea prevederilor referitoare la deținerea și administrarea firmelor de audit ar putea conduce la accesul mai multor furnizori de servicii pe piață și la întărirea concurenței, ținând cont de obiectivele urmărite de *Directivă*, se poate concluziona că acestea nu depășesc criteriile de proporționalitate și necesitate stabilite pentru atingerea obiectivelor politicilor publice din domeniile respective.

7. Concluzii și recomandări

În general, profesiile liberale sunt domenii extrem de reglementate, atât prin legislația adoptată de Parlament, Guvern sau ministere de resort, cât și prin norme adoptate de propriile organe reprezentative, cu rol esențial în asigurarea calității serviciilor, perfecționarea profesională continuă, menținerea prestigiului etc.

La nivel european, pentru o funcționare corectă a concurenței pe piețele serviciilor profesionale, Comisia Europeană încurajează eliminarea reglementărilor care restricționează, în mod vădit și nenesesar, concurența și care sunt disproporționate în raport cu scopul urmărit (printre acestea regăsindu-se și cerințele care privesc deținerea unei părți din capitalul social), și anume asigurarea unui nivel cât mai ridicat de calitate al serviciilor oferite la prețuri competitive, accesibile unui segment cât mai ridicat din populație/clienti.

Totodată, studiile efectuate la nivel european au arătat că piețele pe care nu există reglementări privind controlul intrării sunt mai dinamice, furnizează mai multă inovație și se concentrează direct pe nevoile consumatorilor în ceea ce privește accesul și serviciile oferite.

Procesul de eliminare a restricțiilor trebuie să se desfășoare însă cu luarea în considerare a consecințelor grave ce pot apărea și care se pot traduce, spre exemplu, prin reducerea calității activităților profesionale desfășurate sau deprofesionalizarea domeniului protejat în favoarea maximizării profiturilor agenților economici nespecialiști.

Potrivit reglementărilor europene, Statele Membre pot introduce și menține restricții în domeniul serviciilor liberale, cu condiția ca acestea să fie aplicate într-un mod nediscriminatoriu, justificate de motive imperative de interes general și proporționale, ceea ce înseamnă că aceste restricții trebuie să fie adecvate pentru a asigura realizarea obiectivului pe care îl urmăresc, nu pot depăși ceea ce este necesar pentru a-l atinge și nu pot fi înlocuite de măsuri mai puțin restrictive.

La nivel național, în domeniile vizate de prezentul studiu, există prevederi care obligă întreprinderile să fie deținute și/sau administrate de profesioniști în domeniu, astfel:

- **o societate de consultanță fiscală poate funcționa doar dacă are cel puțin un asociat/acționar și administrator care să aibă calitatea de consultant fiscal;**
- **o firmă de audit poate funcționa doar în situația în care majoritatea drepturilor de vot în firma de audit este deținută de firme de audit care sunt autorizate în orice stat membru sau de auditori financiari autorizați în România și majoritatea membrilor organului administrativ sau de conducere a firmei de audit, dar nu mai mult de 75%, să fie reprezentată de firme de audit autorizate în România sau în oricare dintre Statele Membre sau de auditori financiari autorizați în România.**

➤ *Consultanți fiscali*

Așa cum s-a arătat pe larg în cuprinsul Subcap. 6.3. *Consultanți fiscali* din cadrul Cap. 6 – *Analiza, din perspectiva restricționării concurenței, a condițiilor impuse cu privire la deținerea capitalului social al societăților de către profesioniști în domeniu pentru profesiile liberale din aria de reglementare a Ministerului Finanțelor*, în domeniul **serviciilor de consultanță fiscală**, legislația referitoare la funcționarea societăților comerciale de profil conține prevederi care impun ca societatea să aibă un **asociat/acționar și administrator care să aibă calitatea de consultant fiscal**.

Față de aceste prevederi, *Comisia* a recomandat să se evalueze proporționalitatea cerințelor privind deținerea de capital și/sau drepturile de vot, în cadrul *Comunicării Comisiei către Parlamentul European, Consiliul, Comitetul Economic și Social European și Comitetul Regiunilor privind recomandările de reformă în domeniul reglementării serviciilor profesionale*, în scopul încurajării

și sprijinirii Statelor Membre în crearea unui mediu de reglementare care să conducă la creștere economică, inovare și creare de locuri de muncă.

Mai mult, în domenii precum serviciile medicale sau evaluarea autorizată, nu există prevederi referitoare la deținerea capitalului social, iar în domeniul contabilității și expertizei contabile, autoritatea de concurență s-a pronunțat cu privire la prevederile care impun deținerea majorității capitalului social al întreprinderilor de profil de către profesioniști în domeniu, coroborată cu deținerea de către aceștia a majorității în cadrul structurii de administrare, considerându-le restrictive. În cazul consultanților fiscali, chiar dacă s-ar admite îndeplinirea condițiilor legate de nediscriminare și necesitate, apreciem că nu s-ar justifica caracterul proporțional al măsurii, în sensul că aceasta să nu depășească ceea ce este necesar pentru atingerea obiectivului urmărit și să nu poată fi înlocuită de o altă măsură mai puțin restrictivă, în condițiile în care în domeniul sănătății umane, obiectivul urmărit, respectiv de protecție a sănătății publice, care se află pe primul loc între bunurile și interesele protejate de TFUE, poate fi asigurat printr-o măsură mai puțin restrictivă, iar în domeniul evaluării autorizate nu au fost considerate necesare astfel de condiții.

Așadar, apreciem că prevederile art. 9 alin. (1) din O.G. nr. 71/2001 referitoare la deținerea capitalului social al societăților de consultanță fiscală de către persoane care au calitatea de consultant fiscal constituie o barieră, fiind excesive și nejustificate, iar eliminarea acesteia ar putea conduce la accesul mai multor furnizori de servicii pe piață și la întărirea concurenței. Asigurarea unor condiții pentru stimularea concurenței ar putea conduce la înregistrarea de eficiență și la creșterea calității serviciilor, contribuind la promovarea intereselor clienților.

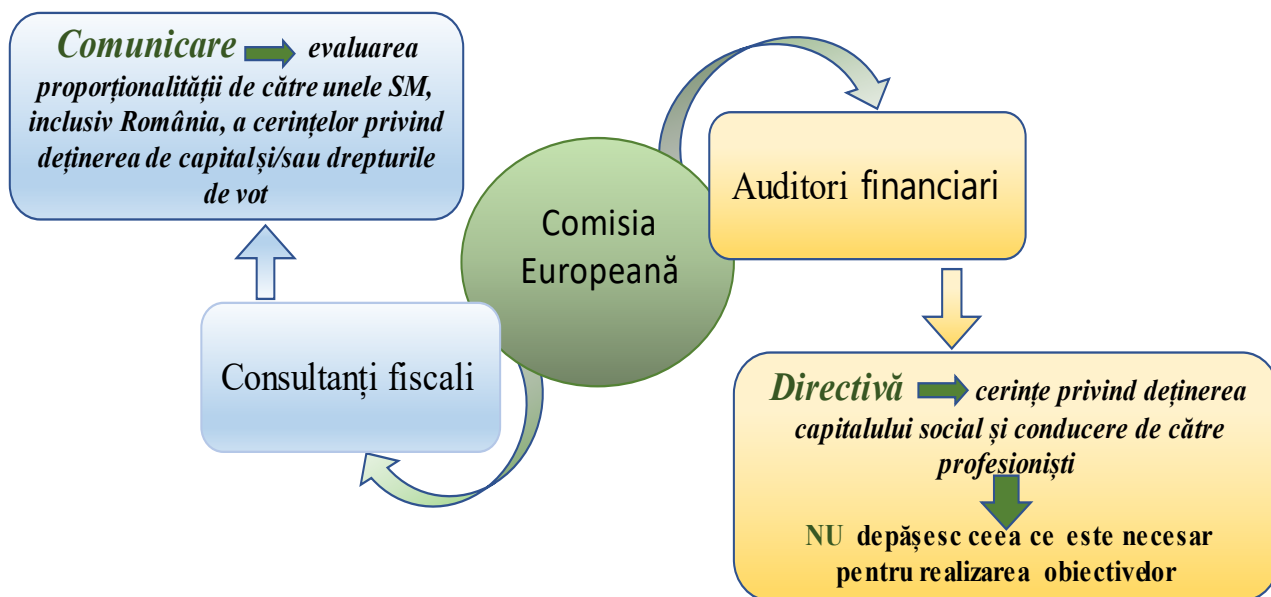
➤ *Auditori financiari*

În ceea ce privește serviciile de audit financiar, așa cum s-a arătat în cuprinsul Subcap. 6.4 - *Auditori financiari* din cadrul Cap. 6 – *Analiza condițiilor impuse cu privire la deținerea capitalului social al societăților de consultanță fiscală și a celor de audit financiar de către profesioniști în domeniu din perspectiva restricționării concurenței*, Comisia a apreciat că **cerințele impuse nu depășesc ceea ce este necesar pentru realizarea acestor obiective**, având în vedere obiectivele *Directivei*, și anume: consolidarea încrederii investitorilor în corectitudinea situațiilor financiare publicate de întreprinderi prin creșterea nivelului de calitate a auditurilor financiare statutare efectuate în Uniunea Europeană, aplicarea unui set unic de Standarde Internaționale de Audit, actualizarea cerințelor privind formarea profesională, definirea eticii profesionale și punerea în aplicare a cooperării între autoritățile competente ale Statelor Membre și între acele autorități și autoritățile din țări terțe, în vederea îmbunătățirii și armonizării calității auditului legal în Comunitate și a facilitării cooperării între Statele Membre și cu țări terțe, astfel încât să întărească încrederea în auditul legal.

Așadar, deși eliminarea prevederilor referitoare la deținerea și administrarea firmelor de audit ar putea conduce la accesul mai multor furnizori de servicii pe piață și la întărirea

concretenței, ținând cont de obiectivele urmărite de *Directivă*, se poate concluziona că acestea nu depășesc criteriile de proporționalitate și necesitate stabilite pentru atingerea obiectivelor politicilor publice din domeniu, așa cum sunt analizate în Subcap. 6.4 *Auditori financiari*.

Fig. nr. 2 Reglementări UE referitoare la consultanți fiscali și auditori financiari



În concluzie, se apreciază că, dacă în cazul serviciilor de audit financiar, protecția calității serviciilor oferite este adecvat asigurată doar prin impunerea unor cerințe profesionale în cadrul structurii capitalului social și a organelor de conducere, nu se poate susține că în domeniul consultanței fiscale s-ar justifica măsuri cu privire la deținerea capitalului social, ținând cont de recomandările *Comisiei* de a se evalua⁵⁸ proporționalitatea cerințelor privind deținerea de capital și/sau drepturile de vot în acest domeniu, în scopul încurajării și sprijinirii Statelor Membre în crearea unui mediu de reglementare care să conducă la creștere economică, inovare și creare de locuri de muncă. Protecția calității serviciilor de consultanță fiscală ar putea fi asigurată prin măsuri mai puțin restrictive, precum existența

⁵⁸ Comunicarea Comisiei către Parlamentul European, Consiliul, Comitetul Economic și Social European și Comitetul Regiunilor privind recomandările de reformă în domeniul reglementării serviciilor profesionale;

în cadrul societății a unui administrator care deține calitatea de consultant fiscal sau întărirea standardelor interne profesionale și de integritate ale consultantului fiscal.

Consiliul Concurenței susține eliminarea barierelor la intrarea pe piață care afectează concurența în domeniile respective. Drept urmare, în considerarea tuturor aspectelor prezentate anterior, **Consiliul Concurenței recomandă modificarea prevederilor art. 9 alin. (1) din O.G. nr. 71/2001, în sensul eliminării prevederilor referitoare la deținerea capitalului social al societăților de consultanță fiscală de către persoane care au calitatea de consultant fiscal, în măsura în care, după realizarea testului de proporționalitate prevăzut de *Directiva 958/2018*⁵⁹, transpusă la nivel național prin *Legea nr. 245/2020 privind efectuarea unui test de proporționalitate anterior adoptării unor noi reglementări referitoare la profesii, se constată că obiectivele urmărite pot fi atinse prin măsuri mai puțin restrictive.* O astfel de modificare ar putea conduce la întărirea concurenței și la accesul mai multor furnizori de servicii pe piață. Asigurarea unor condiții pentru stimularea concurenței ar putea conduce la înregistrarea de eficiență și la creșterea calității serviciilor, contribuind la promovarea intereselor clienților.**

⁵⁹ *Directiva (UE) 2018/958 a Parlamentului European și a Consiliului din 28 iunie 2018 privind efectuarea unui test de proporționalitate înainte de adoptarea unor noi reglementări referitoare la profesii, publicată în Jurnalul Oficial al Uniunii Europene L 173/25 din 9 iulie 2018.*