

6 decembrie 2021

**Către: Doamna Mirela Calugăreanu
Președinte ANAF**

**CC: Domnul Adrian Căciu
Ministrul Finanțelor**

Subiect: Procedura de îndrumare și asistență a contribuabililor/plătitorilor, acordate de către ANAF, și de coordonare metodologică a activității de aplicare unitară a legislației fiscale și procedural fiscale

Stimată doamnă Președinte,

Vă transmitem această adresă pentru a vă aduce în atenție o serie de aspecte cu privire la activitatea de îndrumare și asistență a contribuabililor/plătitorilor, pe care vă rugăm să le analizați și să le luați în calcul la elaborarea procedurilor specifice.

În prealabil, dorim să menționăm că din punctul de vedere al mediului de afaceri transparentizarea relației Agenției Naționale de Administrare Fiscală („ANAF”) cu contribuabilii și exercitarea în mod efectiv a unui rol de îndrumare sunt elemente esențiale pentru a preveni lipsa de conformare și, totodată, pentru a crește conformarea voluntară a contribuabililor. În țările din Uniunea Europeană cu un înalt grad de conformare și de colectare a impozitelor și taxelor, organele fiscale emit ghiduri de interpretare a legislației cu exemple clare de interpretare și aplicare practică a legii fiscale din diverse industrii, legătura dintre îndrumarea oferită de organul fiscal și gradul de conformare al contribuabililor fiind de netăgăduit.

Din păcate, însă, așa cum se știe prea bine din derularea în practică a raporturilor juridice fiscale, în România există o serie de disfuncționalități în procedura de îndrumare și asistență a contribuabililor, care nu de puține ori au dus la lipsa unor poziții unitare și transparente la nivelul ANAF asupra soluțiilor fiscale aplicabile unor situații din activitatea economică, cu consecința generării unor dezechilibre fiscale și a unor situații de concurență neloială prin aplicarea unor tratamente fiscale diferite pentru situații similare. În plus, de multe ori, abia după ani buni de aplicare a unei legislații vagi, ANAF a exprimat o poziție mai clară, de regulă, însă în sens contrar celei aplicate anterior de către contribuabili în baza unor poziții scrise exprimate chiar de către autorități prin varii răspunsuri la întrebările acestora din urmă, prin raportare la legislația neclară și lipsa de sprijin adecvat în interpretarea acestora din partea organelor fiscale, iar aceste poziții au fost luate la un moment extrem de îndepărtat în timp față de apariția posibilelor probleme de interpretare. În aceste condiții, soluționarea ulterioară a unor asemenea contradicții și disfuncționalități nu s-a mai putut face decât prin amnistii fiscale acordate pentru o serie întreagă de activități comerciale. Reamintim că sunt asemenea exemple de situații unde lipsa adoptării unor poziții unitare sau pasivitatea în adoptarea unei atitudini pro-active au generat dezechilibre: TVA la tranzacții imobiliare derulate de

persoane fizice, TVA la ratele de leasing, TVA la drepturile de autor, reîncadrarea unor activități independente în activități dependente, reîncadrarea tichetelor cadou din venituri din alte surse în venituri de natură salarială, reîncadrarea diurnelor șoferilor în venituri de natură salarială etc.

Având în vedere cele de mai sus, considerăm nu doar oportună, ci absolut necesară adoptarea unui cadru legislativ și procedural clar și transparent care să reglementeze următoarele aspecte, a căror ducere la îndeplinire în mod corespunzător să fie monitorizată periodic pe baza unor instrumente procedurale și administrative corespunzătoare:

1. **Emiterea unor răspunsuri clare și fără echivoc la întrebările adresate de contribuabili** – nu de puține ori, răspunsurile primite de contribuabili la solicitările de îndrumare constau doar într-o reiterare a prevederilor legale aplicabile de principiu speței pentru care s-a solicitat îndrumarea, fără a furniza o încadrare specifică a speței în prevederile legale și fără o concluzie reală și concretă asupra tratamentului specific aplicabil speței respective. De cele mai multe ori, contribuabilii care adresează solicitările de asistență cunosc cadrul legal și, în general, îl descriu în detaliu în adresele prin care solicită îndrumare, astfel încât aceștia au nevoie de o îndrumare specifică pentru interpretarea și aplicarea legislației asupra unei situații de fapt date și pentru stabilirea concretă a tratamentului fiscal aferent, și nu doar de o reiterare a unor prevederi legale care nu oferă suportul necesar pentru identificarea încadrării corecte din perspectivă fiscală a tipului de tranzacție/operațiune pe care o derulează contribuabilul. Din această perspectivă, ar putea să fie utilă adoptarea unui formular tipizat care să fie utilizat în răspunsurile furnizate de structurile cu atribuții în domeniul asistenței contribuabililor și care să conțină în mod clar secțiuni referitoare la situația de fapt, cadrul legal incident, solicitarea contribuabilului, precum și opinia organului fiscal referitoare la faptele descrise, legislația aplicabilă și tratamentul fiscal sau contabil incident. O asemenea uniformizare a conținutului răspunsurilor ce urmează a fi formulate și, mai ales, o delimitare clară a părții din răspuns care reprezintă opinia organelor fiscale, ar putea contribui la evitarea răspunsurilor generice și neaplicate descrise mai sus și ar permite identificarea mai facilă a opiniei organelor fiscale care să fie luată în considerare în condițiile art. 6 Cod procedură fiscală.
2. **Clarificarea distincției între furnizarea de informații cu caracter general (în baza procedurii stabilită prin Ordinul Ministerului Finanțelor nr. 1.233/2021) și reglementarea unor situații fiscale de fapt viitoare (în baza art. 52 din Codul de Procedură Fiscală și a Ordinului nr. 3736/2015 privind emiterea soluției fiscale individuale anticipate)**. În practică, organele fiscale au emis răspunsuri la solicitările de îndrumare și asistență formulate de contribuabili prin care au stabilit în mod discreționar că răspunsurile la întrebările adresate de contribuabili s-ar încadra, datorită complexității spețelor, în sfera soluției fiscale individuale anticipate, nefiind eligibile pentru îndrumare și asistență în lipsa depunerii unei cereri de emitere a unei soluții fiscale individuale anticipate. În condițiile în care legislația nu distinge între situații complexe și situații mai puțin complexe, ci în reglementarea soluției fiscale individuale anticipate se face referire doar la reglementarea unei situații fiscale de fapt viitoare, în cazul în care s-ar intenționa ca doar instituția soluției fiscale individuale anticipate să fie folosită pentru stabilirea tratamentului fiscal aplicabil oricăror tranzacții/operațiuni viitoare, în timp ce procedura prevăzută în Ordinul Ministerului Finanțelor nr. 1233/2021 („Ordinul nr. 1233/2021”) să fie accesibilă doar pentru clarificarea tratamentului aplicabil unor tranzacții/operațiuni trecute sau curente, acest fapt ar trebui specificat în legislație. Alternativ, și

de preferat din punctul nostru de vedere, ar fi ca procedura de îndrumare și asistență stabilită prin Ordinul nr. 1233/2021 să prevadă în mod clar că organele cu atribuții în domeniul furnizării de asistență și îndrumare vor oferi răspunsuri/opinii cu privire la modul în care contribuabilii trebuie să procedeze pentru a beneficia de un drept fiscal sau pentru a se conforma unei obligații fiscale indiferent dacă solicitarea se referă la operațiuni deja efectuate sau la operațiuni viitoare, și mai ales indiferent de complexitatea aparentă a speței.

- 3. Eliminarea îngrădirii dreptului contribuabililor de a beneficia de îndrumare și asistență de la organele de specialitate** (i) în perioada în care contribuabilul este supus controlului fiscal, (ii) în legătură cu soluționarea unor problematici care fac obiectul unor contestații formulate împotriva actelor administrative fiscale și (iii) în legătură cu soluționarea unor problematici care fac obiectul litigiilor aflate pe rolul instanțelor judecătorești sau asupra cărora se efectuează cercetări penale sau disciplinare. Înțelegem pe deplin necesitatea asigurării unor soluții unitare, însă considerăm că ar fi benefică instituirea posibilității exprimării unor opinii de către Direcția Generală de Asistență pentru Contribuabili („DGAC”), cu sprijinul specialiștilor din cadrul direcției de legislație din Ministerul Finanțelor, ca organ de coordonare a activității de asistență și îndrumare chiar pe parcursul procedurilor ante-menționate. Aceasta întrucât opinia organelor fiscale ar putea conduce la prevenirea unui potențial diferend (dacă este dată pe parcursul inspecției fiscale) sau chiar la încetarea directă, înainte de finalizare, a unui demers administrativ sau judiciar (dacă este dată în faza contestației fiscale sau a litigiului fiscal). Organul fiscal ce furnizează răspunsul la problema de interpretare aflată într-o altă procedură de administrare fiscală sau chiar în faza de soluționare de către instanța de judecată în cadrul contenciosului administrativ nu se poate afla într-o poziție diferită față de cel ce gestionează aceste din urmă proceduri, care la rândul lor nu pot să urmărească altceva decât corecta interpretare și aplicare a legii fiscale. Or, nu se poate spune că dacă o asemenea părere exprimată de către organul ce asigură asistență și îndrumare contribuabililor ar fi contrară celei anterior exprimate în inspecție sau chiar în litigiu, s-ar aduce în vreun fel atingere principiilor aplicabile în derularea acestor proceduri, întrucât interesul și scopurile urmărite în cadrul acestora nu pot fi altele decât corecta aplicare a legii fiscale, iar nu conservarea cu orice preț a unei opinii (posibil chiar greșite sau inexacte) exprimate inițial de oricare alte organe fiscale.

Mai mult, prevederile legii procedural fiscale permit organelor fiscale să solicite punctul de vedere al direcțiilor de specialitate din cadrul Ministerului Finanțelor sau A.N.A.F. pe perioada derulării inspecției fiscale sau în cursul soluționării contestației fiscale tocmai în vederea lămuririi cauzei, fiind astfel creat un dezechilibru nefundamentat între drepturile organelor fiscale și cele de care dispune contribuabilul, căruia îi este restricționat accesul la lămurirea cauzei. Or, acesta din urmă ajunge astfel să suporte apoi costurile subsecvente demersurilor pe care trebuie să le întreprindă, în vederea clarificării și rezolvării situației sale, în loc să aibă ocazia, precum organul fiscal, să o clarifice cu mult înainte.

- 4. Clarificarea sau eliminarea îngrădirii de a furniza informații prin care se sugerează sau se prezintă "modalități de optimizare a sarcinii fiscale" (art. 3, alin. (3) lit. b) din Procedura aferentă Ordinului nr. 1233/2021).** Această terminologie nu este definită în legislația fiscală iar în lipsa unei clarificări poate duce la situații abuzive prin care sub pretextul încadrării informațiilor solicitate în "modalități de optimizare a sarcinii fiscale" contribuabilului îi este afectat dreptul la informare și asistență. Practic, oricând ar fi dată o



opinie în sensul aplicării legii în sensul datorării unei sume mai mici dintre două incidente – într-o posibilă dispută fiscală – s-ar putea spune că ar surveni o optimizare fiscală.

5. **Clarificarea regimului juridic al opiniilor organelor fiscale acordate ca urmare a cererilor de îndrumare formulate de contribuabili față de cele acordate de Ministerul de Finanțe organelor fiscale la solicitarea acestora din urmă.** Mai precis, ar trebui efectuată distincția dintre cele două categorii de opinii, în sensul în care doar în privința celor obținute la solicitarea contribuabililor devin incidente prevederile art. 6 Cod procedură fiscală, iar ele au prevalență față de cele obținute la solicitarea organelor fiscale, dacă acestea din urmă sunt contrare sau oferă o altă interpretare decât cea oferită la cererea contribuabililor. În practică, au existat situații în care după obținerea unei opinii de către un contribuabil, organele fiscale au solicitat Ministerului de Finanțe o altă opinie, care s-a dovedit a fi contrară și care a fost aplicată cu prioritate de organele fiscale în vederea determinării tratamentului fiscal corect. În niciun caz, însă, acestea din urmă nu pot fi opuse de către organele fiscale contribuabililor, astfel încât ar trebui să fie reglementate separat, pentru a nu exista riscul apariției unor confuzii.

Mai mult, am identificat numeroase situații în care, deși contribuabilul în mod diligent obținuse în prealabil o astfel de opinie în cadrul activității de îndrumare și asistență, opinie pe baza căreia și-a definit tratamentul fiscal aplicabil anumitor operațiuni, ulterior, în cadrul inspecțiilor fiscale, organele fiscale au contrazis opinia respectivă, aplicând un tratament fiscal diferit, deși era vorba de aceleași operațiuni vizate de opinie.

În atare context, opinăm că noul cadru legislativ aferent activității de îndrumare și asistență a contribuabililor ar trebui să prevadă niște garanții clare pentru asigurarea caracterului unitar, consecvent al soluțiilor adoptate de organele fiscale în exercitarea dreptului lor de apreciere, dat fiind că textul actual de la art. 6 din Codul de procedură fiscală care se referă la cerința generică conform căreia organul fiscal *”trebuie să ia în considerare opinia emisă în scris de organul fiscal competent respectivului contribuabil”* s-a dovedit prea des a fi ineficientă în practică.

6. **Operaționalizarea și actualizarea unei baze de date cu adresele emise de organele cu competență în îndrumare și asistență, organizată pe tipuri de impozite/taxe, tipuri de spețe, industrii, etc, desigur cu anonimizarea datelor contribuabililor și a sumelor.** O astfel de bază de date ar furniza un ajutor imens contribuabililor și totodată ar ajuta la degrevarea structurilor implicate în oferirea de îndrumare și asistență în condițiile în care contribuabilii ar putea identifica deja răspunsul la anumite spețe în cadrul acestei baze de date. Totodată, o astfel de bază de date ar contribui la aplicarea unor tratamente fiscale unitare. Pentru motive de eficiență și transparentizare a activității de administrare fiscală, considerăm utilă reglementarea împrejurării că, dacă, contribuabilii invocă asemenea opinii, organele fiscale să fie obligate să motiveze în actele administrative fiscale împrejurările de fapt și de drept care le fac inaplicabile în cazul contribuabilului supus acțiunii de control fiscal sau care are o dispută fiscală cu organele fiscale, chiar dacă acele opinii au fost emise pentru alți contribuabili.

În cadrul activității de îndrumare și asistență acordate din oficiu prin intermediul ghidurilor și altor materiale informative ar fi benefică furnizarea unor interpretări și explicații cu exemple clare din diverse industrii și actualizarea acestora în funcție de tipologiile de tranzacții/operațiuni identificate în activitatea economică. Nu de puține ori ghidurile publicate pe site-ul ANAF nu fac decât să reitereze prevederile legale, în condițiile în care pentru anumite spețe sau situații prevederile legale sunt insuficiente pentru a determina



cu certitudine tratamentul fiscal aplicabil, rolul ghidului fiind tocmai de a furniza un mijloc de interpretare a legislației și nu doar o reiterare a acesteia. Un model de luat în calcul ar fi modalitatea de acordare a îndrumării efectuată de organele fiscale din Marea Britanie (HMRC), care elaborează în mod constant ghiduri și materiale de îndrumare pentru diferite spețe identificate în activitatea economică¹.

7. ***Asigurarea unui cadru nediscriminatoriu pentru furnizarea de îndrumare și asistență, în condițiile în care în prezent în practică se identifică numeroase situații în care unii contribuabili nu primesc răspuns la solicitări ori acesta este practic neconcludent ori pur și simplu mecanic exprimat prin raportare la lege, astfel încât este total inutil. De asemenea, nu de puține ori, de regulă în cazul solicitărilor de clarificare depuse de consultanții fiscali, organele fiscale refuză pur și simplu să răspundă, afirmând că nu oferă răspuns unor situații ipotetice. Pe lângă faptul că o astfel de abordare nu e susținută de nicio prevedere legală, fiind chiar contrară rolului de îndrumare a organului fiscal, aceste solicitări sunt menite să atragă atenția asupra unor neclarități în legislația fiscală, iar implicarea activă a organelor fiscale nu ar avea alt rezultat decât o mai bună conformare fiscală din partea contribuabililor.*** Din această perspectivă, considerăm utilă instituirea posibilității contribuabililor de a adresa cererea de asistență direct către DGAC în situația în care nu primesc un răspuns în termenul de 45 de zile prevăzut de Ordinul 1.223/2021 sau acesta este neconcludent, iar acest organ fiscal să acționeze în mod corespunzător pentru a aduce la îndeplinire asemenea solicitare, prevăzându-se dispoziții specifice în acest sens în cadrul reglementării. Specific cu privire la termenul prevăzut în Ordinul nr. 1.233/2021 la art. 11 alin. (2), pentru furnizarea de către contribuabili/plătitori a răspunsului la solicitarea de informații/explicații și furnizarea de documente necesare formulării de răspunsuri la cererile acestora, vă rugăm să luați în calcul extinderea acestuia la 30 de zile, în condițiile în care termenul de 15 zile ar putea fi prea scurt dacă informațiile sunt complexe sau necesită obținerea unor informații de la parteneri afiliați sau terți.
8. ***Introducerea unui instrument de monitorizare la nivelul conducerii instituțiilor pe care le conduceți, în care să includeți un sistem de evaluare a eficienței activității de îndrumare și asistență a contribuabililor***, preluând și analizând situațiile reclamate de către contribuabili în privința răspunsurilor furnizate fără niciun fel de utilitate practică pentru aceștia din urmă; un asemenea sistem ar putea fi utilizat și în sistemul de evaluare periodică a funcționarilor ANAF și Ministerul Finanțelor, tocmai pentru a putea contribui la asigurarea finalității urmărite prin consacrarea legislativă a procedurii de îndrumare și asistență a contribuabililor.
9. De asemenea, credem că ar fi utilă și ***organizarea unei secțiuni specifice dedicate gradului de satisfacție a contribuabililor – beneficiari ai serviciului public prestat de către funcționarii public în discuție – față de această procedură de administrare fiscală***, dar și organizarea periodică (cel puțin anual) a unor evenimente de sondare a percepției publicului asupra eficienței unor asemenea activități, publicând apoi și rezultatele obținute, inclusiv în cadrul unor evenimente organizate în comun cu mediul de afaceri, pentru a spori încrederea contribuabililor în asemenea instrumente, dar a și putea decanta corespunzător - prin sprijinul oferit de organizații precum cea pe care o reprezentăm – eventuale solicitări necorespunzătoare din

¹ De exemplu: [policy paper: Guidance for Taxpayers](#) - [viziunea strategică privind viitorul orientării pentru contribuabili](#)

partea contribuabililor adresate organelor de îndrumare și asistență contribuabili. Aceasta tocmai pentru a spori eficiența acestor activități și pentru ca acestea să nu se mai vadă implicate în mod artificial în demersuri care nu servesc scopului în vederea căruia au fost create, așa cum se mai întâmplă uneori poate, din neînțelegerea corectă a acestor noțiuni de către toți cei implicați în asemenea demersuri.

În final, prin raportare la experiențele derulate anterior în cuprinsul grupurilor de lucru menite a asigura transparența decizională a activității aferente pregătirii cadrului normativ de către administrația publică, reamintim că întotdeauna s-a dovedit esențială în asemenea demersuri exprimarea unei poziții deschise în sprijinul implementării unor măsuri legislative și, desigur, apoi sprijinul acordat în aducerea la îndeplinire a acestora. Suntem convinși că veți fi de acord cu noi că verificarea periodică a rezultatelor demersurilor întreprinse, organizarea de discuții și consultări la care să participe periodic și factorii de decizie sunt și rămân factorii cheie în acest proces, ce pot contribui eficient la eliminarea oricăror posibile sincope ce pot eventual apărea în practică și pot facilita finalizarea cu succes a inițiativelor legislative.

Ne oferim întreaga disponibilitate de a participa la discuții inițiate pe această temă în cadrul grupurilor de lucru din cadrul ANAF și Ministerului Finanțelor, în măsura în care veți confirma interesul și sprijinul instituțiilor dvs. pentru implementarea unor asemenea demersuri.

Așteptăm cu interes răspunsul dumneavoastră.

Cu deosebită considerație,



Angela Roșca
Coordonatorul grupului de lucru pentru fiscalitate
Coaliția pentru Dezvoltarea României

Despre Coaliția pentru Dezvoltarea României (CDR)

CDR este o inițiativă privată, construită ca un acord de colaborare prin participarea colectivă a membrilor săi și reunește organizații cum sunt Camera Americană de Comerț în România (AmCham), Camera Franceză de Comerț în România (CCIFER), Asociația Oamenilor de Afaceri din România (AOAR), Camera de Comerț și Industrie Română-Germană (AHK), Romanian Business Leaders (RBL), Consiliul Investitorilor Străini (FIC), Confederația Patronală Concordia și Consiliul Național al Întreprinderilor Private Mici și Mijlocii din România (CNIPMMR).

Membrii CDR contribuie voluntar cu resursele și expertiza necesară formulării unor opinii comune cu privire la politici publice cu impact asupra mediului de afaceri. Companiile reprezentate de cele 25 de organizații de afaceri membre CDR angajează peste un milion de oameni și generează aproximativ 50% din PIB.





Scopul CDR este de a oferi o bază coerentă pentru consultare cu Guvernul și alte instituții publice pe teme care au impact asupra climatului economic și de afaceri din România.
www.coaliția.org

