

CONSIDERAȚII PRIVIND ACTELE EMISE DE CĂTRE ORGANELE ABILITATE ALE MINISTERULUI FINANTELOR PUBLICE

Dr. ec. Vasilica VÎLCU – Șef serviciu
Soluționare Contestații D.G.F.P. județul Brăila

Este dificil să distingem între actele încheiate de către organele abilitate pe problematica inspecției fiscale de cele ale căror competențe vizează controlul financiar, în absența unei suficiente documentări. Prin urmare, am optat să prezentăm, într-o manieră edificatoare, informațiile care apreciem că interesează.

În esență, este important să reținem că indiferent de structura verificării, și anume de natură fiscală, din categoria controlului financiar, întocmirea actelor, prin care se atestă modalitatea concretă de realizare a lor, aceasta intervine ulterior operațiunii în cauză.

În continuare, vom trece în revistă actele încheiate de către organele de inspecție fiscală, precum și pe cele prin care se asigură materializarea constatrilor privind efectuarea controlului financiar. Prin ce se deosebesc acestea și care este utilitatea asociată lor în gestiunea organului fiscal competent, dar și în a contribuabilului încercăm să demonstrăm în cele ce urmează.

Pentru început ne îndreptăm atenția către acțiunile de verificare ale **organelor de inspecție fiscală** și, implicit, asupra actelor pe care le emit, urmare a efectuării lor.

■ **Raportul de inspecție fiscală** se întocmește de echipa de inspecție fiscală în scopul consemnării constatrilor, *urmare a verificării*, care poate fi *generală* ori *parțială*, indiferent dacă s-au stabilit sau nu diferențe de obligații fiscale suplimentare. Pentru a facilita accesibilitatea la informația conținută, prin Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 1.181/23.08.2007 privind modelul și conținutul Raportului de inspecție fiscală, publicat în M.O. nr. 611/04.09.2007, s-a aprobat structura documentului la care ne referim. Potrivit dispozițiilor acestuia, în Raportul de inspecție fiscală, informațiile și constatările rezultate se includ pe capitole, în funcție de structura lor, astfel: Capitolul I: Date despre inspecția fiscală; Capitolul II: Date despre contribuabil; Capitolul III: Constatări fiscale, unde se prezintă pentru fiecare obligație fiscală verificată: Informații referitoare la aceasta, Obiective minimale avute în vedere, Baza de impunere, Aspecte privind soluționarea decontului de taxă pe valoarea adăugată cu opțiune de rambursare, după caz; Capitolul IV: Alte constatări, secțiune unde se consemnează elementele care se referă la organizarea și conducerea evidenței contabile, inclusiv la utilizarea și ținerea registrelor; Capitolul V: Discuția finală cu persoana verificată (contribuabil), fragment în care se prezintă sinteza punctului de vedere al acesteia, precum și concluziile asupra analizei lui; Capitolul VI: Sinteza constatrilor inspecției fiscale; Capitolul VII: Anexe.

Raportul de inspecție fiscală se semnează de membrii echipei de inspecție fiscală, inclusiv în scop de avizare de șeful de serviciu sau de birou coordonator, fiind ulterior aprobat de conducătorul activității de inspecție fiscală.

Pentru a ne convinge de utilitatea atribuită documentului invocat mai sus, este suficient să constatăm faptul că, acesta reprezintă suportul informațional, pe baza căruia se emit următoarele acte administrative fiscale:

- ▶ decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală;
- ▶ decizia privind nemodificarea bazei de impunere;
- ▶ dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală.

Mai mult, se justifică sublinierea că raportul de inspecție fiscală se anexează la actele administrative fiscale enunțate, astfel cum acestea se emit, în funcție de constatările puse în evidență de verificarea efectuată.

În aceeași ordine de idei, interesant de reținut este și faptul că raportul de inspecție fiscală se întocmește în trei exemplare, cu următoarele destinații: contribuabil; organ de inspecție fiscală; structura de administrare competentă, unde persoana verificată este luată în evidență, în calitate de plătitor de impozite și taxe.

Un alt aspect demn de luat în seamă este cel potrivit căruia, în situația exercitării dreptului la contestare de către persoana supusă verificării se afirmă rolul și importanța raportului de inspecție fiscală, atât pentru actorii deja implicați, respectiv: contribuabil; organ de inspecție fiscală, cât și în ceea ce pri-

vește analiza acțiunii introduse în calea administrativă de atac, operațiune ce revine structurii competente, potrivit legii. Este evident că, raportul de inspecție fiscală, neavând calitate de act administrativ fiscal, nu poate fi contestat. Totuși, după cum rezultă și din informațiile reliefate anterior, acesta are propria utilitate, dacă discutăm de dreptul la contestare, dar nu numai.

La acest punct al considerațiilor se impune aprofundarea problematicii luând în considerare și particularitățile raportului de inspecție fiscală, întocmit urmare a verificărilor efectuate la persoanele fizice, care desfășoară activități economice. Aceste elemente definitorii rezidă din dispozițiile Ordinului președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 1.415/11.08.2009 privind aprobarea modelului și conținutului unor documente și formulare utilizate în activitatea de inspecție fiscală la persoane fizice, publicat în M.O. nr. 591/26.08.2009, cu modificările ulterioare.

Potrivit acestora, structura raportului de inspecție fiscală diferă de arhitectura redată anterior, specifică persoanelor juridice, numai prin modalitatea de prezentare a aspectelor constatate, impusă de natura informațională a lor, în următoarele secțiuni: Capitolul III: Constatări privind taxa pe valoarea adăugată; Capitolul IV: Constatări privind impozitul pe venit; Capitolul V: Constatări privind alte obligații fiscale datorate bugetului general consolidat.

În concluzie, indiferent de structura informațiilor conținute, raportul de inspecție fiscală nu poate fi contestat, potrivit legii. În schimb, actele administrative fiscale care se emit în baza acestuia, astfel cum s-au reținut anterior, pot fi atacate în termenul prevăzut de lege, și anume: 30 de zile de la data comunicării lor. Acțiunea în calea administrativă de atac se depune la organul fiscal emitent al actului atacat, iar acesta la rândul său, adoptă măsuri în consecință, respectiv înaintează contestația organului abilitat cu instrumentarea sau procedează la soluționare, în limitele de competență conferite prin lege.

În contextul celor relatate devine oportună prezentarea, în mod succint, a actelor administrative fiscale la care s-a făcut trimitere în precedent.

Dacă ne referim la decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, trebuie să reținem că reprezintă actul administrativ fiscal emis de organele de inspecție fiscală în aplicarea prevederilor legale privind stabilirea obligațiilor fiscale suplimentare de plată, precum și pentru comunicarea modului de soluționare cu inspecție fiscală anticipată a decontului de taxă pe valoarea adăugată cu sume negative cu opțiune de rambursare. Așadar, se afirmă un rol aparte al documentului invocat, respectiv de decizie de rambursare a taxei pe valoarea adăugată, în cazul inspecțiilor fiscale anticipate efectuate pentru soluționarea deconturilor cu sume negative de taxă pe valoarea adăugată cu opțiune de rambursare, urmare cărora se stabilesc diferențe în comparație cu suma solicitată.

La rândul său, decizia privind nemodificarea bazei de impunere, în calitate de act administrativ fiscal, se întocmește de către organul de inspecție fiscală la finalizarea unei inspecții fiscale generale sau parțiale, numai în cazul în care se constată faptul că, obligațiile fiscale supuse verificării au fost corect determinate, în sensul că baza de impunere nu se modifică.

Cu privire la dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală este important a se menționa faptul că, în calitate de act administrativ fiscal, se emite de organul abilitat în aplicarea prevederilor legale privind obligativitatea contribuabililor de a îndeplini măsurile stabilite. Documentul în cauză intervine atunci când urmare a finalizării unei inspecții fiscale generale sau parțiale cu "Raport de inspecție fiscală" sau cu "Proces-verbal", organele de inspecție fiscală stabilesc măsuri în sarcina contribuabililor.

■ **Procesul-verbal** reprezintă actul de control care se întocmește de către organele de inspecție fiscală numai în cazul controlului inopinat, încrucișat, în situația efectuării, în condițiile legii, a unei cercetări la fața locului sau pentru consemnarea unor fapte, în timpul inspecției fiscale, care pot întruni elementele constitutive ale unei infracțiuni. În plus, mai reținem că, nu are drept rezultat întocmirea unei decizii de impunere. Cât privește dispoziția normativă, trebuie cunoscut că aceasta este dată de Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1.304/01.09.2004 privind modelul și conținutul formularelor și documentelor utilizate în activitatea de inspecție fiscală, publicat în M.O. nr. 828/08.09.2004, cu modificările și completările ulterioare.

Demn de menționat este faptul că, în procesul-verbal, constatările se prezintă clar și concis, fără detalieri inutile, astfel încât să rezulte motivul de fapt și temeiul de drept, pe care acestea se fundamentează. În condițiile în care prin lege se prevede, atunci în procesul-verbal se nominalizează și persoanele responsabile de faptele constatate. Nu în ultimul rând, se procedează și la înscrierea măsurilor operative dispuse contribuabilului pentru respectarea prevederilor legale în materie.

De asemenea, apreciem că se justifică să amintim că sunt situații în care, în cuprinsul actului la care ne referim, se prezintă în sinteză și punctul de vedere al reprezentantului legal al contribuabilului sau al persoanei împuternicite, față de constatările organului de inspecție fiscală, numai atunci când

acesta are o opinie contrară și o aduce la cunoștință în scris în timpul controlului. La rândul lor, organele de inspecție fiscală au obligația de a analiza cu obiectivitate punctul de vedere al contribuabilului și, în funcție de concluzii, să înscrie în procesul-verbal argumentele, care au rolul de a combate fiecare din aspectele de care a luat act în scris, inclusiv în raport cu prevederile legale în domeniu și cu fundamentarea bazată pe informațiile identificate, consemnate și considerate.

În altă ordine de idei, merită să amintim că, în cazul controlului inopinat, încrucișat sau atunci când se realizează o cercetare la fața locului, în procesul-verbal se include și propunerea de a se programa efectuarea unei inspecții fiscale parțiale sau generale la contribuabilul verificat.

Actul în cauză se încheie în cel puțin trei exemplare distribuite astfel: la organul de inspecție fiscală care a efectuat verificarea; la organul fiscal în a cărui rază teritorială se află domiciliul fiscal al contribuabilului; pentru contribuabil. Atunci când verificarea s-a solicitat de către un organ abilitat al statului, numărul de exemplare ale procesului-verbal se majorează cu încă unul, destinat acestuia.

Dacă ne referim la procesul-verbal de cercetare la fața locului, solicitat de organul competent de soluționare a contestațiilor, este important să reținem că, prin intermediul acestuia, organul de inspecție fiscală are posibilitatea de a lămuri aspectele învederate în acțiunea în calea administrativă de atac, iar prin conexarea lui să se asigure o instrumentare fundamentată a contestației. Într-o atare situație și contribuabilul trebuie să manifeste interes în lămurirea aspectelor respective, dată fiind natura solicitării sale. Important a se reține este că prin acesta nu se pot stabili obligații fiscale, iar împotriva lui nu se exercită calea administrativă de atac, rolul îndeplinit fiind acela de completare a contestației aflată în procedura de soluționare.

La rândul lor, **organele de control financiar**, urmare a acțiunilor de verificare efectuate, *intocmesc* următoarele *acte: proces-verbal de control financiar; proces-verbal intermediar; notă de constatare; notă unilaterală; note de prezentare*, potrivit cadrului legal aplicabil, respectiv Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 889/24.06.2005 privind aprobarea Normelor metodologice pentru aparatul de control financiar al statului din cadrul Ministerului Finanțelor Publice, publicat în M.O. nr. 604/13.07.2005, cu modificările ulterioare.

Abordarea fiecărui act din cele enunțate ne permite să sesizăm diferențele în materie de structură informațională conținută și, pe cale de consecință, de utilitate.

♦ **Procesul-verbal de control financiar** este un act bilateral care se semnează de către organul de control financiar și de reprezentantul contribuabilului. Documentul vizat trebuie să asigure oglindirea aspectelor constatate de organul de control financiar, într-o manieră precisă, bazată pe date și documente expuse clar, prin care să devină posibilă eliminarea oricăror elemente și descrieri personale, inutile și neconcludente și, totodată, să se asigure consemnarea lor, în funcție de conținutul informațional, în următoarele secțiuni: Capitolul 1: Date privind controlul financiar; Capitolul 2: Date privind contribuabilul; Capitolul 3: Execuția bugetului de venituri și cheltuieli; Capitolul 4: Administrarea și gestionarea resurselor materiale și financiare; Capitolul 5: Respectarea disciplinei financiar-contabile; Capitolul 6: Calitatea managementului; Capitolul 7: Concluzii și măsuri finale.

Ca element de particularitate reținem că, pentru fiecare constatare înscrisă în procesul-verbal de control financiar se menționează: actele normative încălcate (articol, alineat) cu determinarea exactă a influențelor financiare, bugetare și gestionare nefavorabile; persoanele care nu au respectat prevederile legale și funcțiile lor; măsurile luate operativ în timpul controlului financiar, cu specificarea documentelor pe baza cărora s-au materializat, sau cele dispuse în sarcina contribuabilului, cu indicarea termenului de raportare a îndeplinirii acestora.

Un aspect demn de luat în seamă este cel potrivit căruia, împotriva procesului-verbal de control financiar, contribuabilul poate formula plângere prealabilă în condițiile și în termenele prevăzute de art. 7 din Legea contenciosului administrativ nr. 554/02.12.2004 (M.O. nr. 1.154/07.12.2004), cu modificările și completările ulterioare. Plângerea prealabilă se depune la direcția din care face parte organul de control financiar al cărui act este atacat, în termen de 30 de zile din momentul comunicării acestuia.

♦ **Procesul-verbal intermediar** reprezintă un act bilateral care se semnează de către organul de control financiar și de reprezentantul legal al contribuabilului. Documentul în speță constituie anexă la procesul-verbal de control financiar, ale cărui constatări sunt analizate și preluate în cuprinsul acestuia, în funcție de prevederile legale. Spre exemplu, un asemenea act se încheie atunci când persoana juridică supusă verificării are subunități. În plus, este important să reținem că acest document nu poate fi atacat pe cale administrativă sau judecătorească.

♦ **Nota de constatare** intervine atunci când în timpul controlului financiar se desprind constatări a căror reconstituire ulterioară nu este întotdeauna posibilă sau care nu pot fi dovedite și în alte situații apreciate de organul de control financiar. În cuprinsul acestui act se consemnează atât situațiile de fapt,

cât și măsurile luate operativ pentru remedierea deficiențelor constatate. Uneori, dacă verificarea relevă aspecte deosebite, este indicat a se apela la martori pentru a se stabili realitatea faptelor constatate. Documentul la care ne referim se semnează de organul de control financiar, de reprezentantul legal al contribuabilului, de persoanele la care se referă aspectele constatate, precum și de către martori, după caz. Și acesta, la rândul său constituie anexă la procesul-verbal de control financiar.

Practica a confirmat faptul că, uneori prin conținutul informațional, nota de constatare reprezintă document de sine, care poate fi contestat, în condițiile legii, la organul emitent. În situația dată, termenul de depunere a acțiunii este de 30 de zile de la data comunicării acesteia.

◆ **Nota unilaterală** operează atunci când, urmare a controlului financiar nu s-au constatat deficiențe sau acestea, prin volumul și importanța lor, nu justifică întocmirea unui proces-verbal de control financiar. Dat fiind caracterul specific al acestui act, organul de control financiar are obligația să indice, concret, documentele supuse operațiunii de verificare și constatările rezultate.

◆ **Notele de prezentare** sunt documente care vizează, în principal, următoarele:

- ▶ organele sau persoanele, după caz, exclusiv contribuabilul, care au dat dispoziții ce au determinat deficiențele constatate;
- ▶ problemele care necesită control financiar în continuare și/sau extinderea acestuia și la alți contribuabili, cu menționarea propunerilor în cauză;
- ▶ măsurile ce se impun a fi adoptate în continuare de contribuabil și de organul care a dispus controlul financiar;
- ▶ propuneri de aplicare a unor sancțiuni disciplinare, de imputare sau de transmitere la organele abilitate prin lege pentru efectuarea cercetărilor, după caz;
- ▶ propuneri de modificare, completare, actualizare a cadrului normativ în domeniul supus controlului financiar.

În legătură cu notele în cauză se justifică sublinierea că, în situația în care organul de control financiar nu a identificat elemente ce se impun a fi redactate sau propuneri față de cele cuprinse în actul de control, ele nu se mai emit.

O abordare completă a problematicii reclamă aducerea în planul informațional conturat a unui ultim act, respectiv **procesul-verbal de constatare și sancționare a contravențiilor**, util la nivelul amândurora. Este documentul care se încheie atât de organele de inspecție fiscală, cât și de cele abilitate pe linia controlului financiar, atunci când faptele constatate sunt sancționate contravențional prin lege.

Legat de actul în speță trebuie reținut că, împotriva acestuia se poate face plângere în termen de 15 zile de la data înmânării sau comunicării, în conformitate cu prevederile Ordonanței Guvernului nr. 2/12.07.2001 privind regimul juridic al contravențiilor (M.O. nr. 410/25.07.2001), cu modificările și completările ulterioare. Plângerea se depune la judecătoria în a cărei circumscripție a fost săvârșită contravenția și va fi însoțită de o copie a procesului-verbal de constatare și sancționare a contravențiilor, precum și de alte acte doveditoare în susținere.

O dezvoltare deopotrivă echilibrată și amănunțită a subiectului ne obligă să includem în perimetrul aspectelor de interes și pe cele privind realizarea supravegherii și controlului vamal ulterior în lumina dispozițiilor incidente, respectiv Ordinul vicepreședintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 7.521/10.07.2006, publicat în M.O. nr. 638/25.07.2006.

În atare scop am identificat faptul că, **organele de control din cadrul direcțiilor regionale pentru accize și operațiuni vamale, ale Direcției pentru Accize și Operațiuni Vamale a municipiului București, din direcțiile județene pentru accize și operațiuni vamale, inclusiv de la nivelul birourilor vamale și a punctelor vamale întocmesc**, urmare a acțiunilor de verificare efectuate, următoarele *acte de control: proces-verbal de control; proces-verbal intermediar; proces-verbal de constatare și sancționare a contravențiilor; notă de constatare; notă unilaterală; notă de prezentare; decizie pentru regularizarea situației.*

Dat fiind faptul că, informațiile pe care le conțin actele de control enunțate anterior, prin natura lor sunt cu preponderență similare celor reliefate în precedent, în continuare se vor oglindi numai elementele distinctive.

Prin urmare, vom proceda la prezentarea lor, cu amendamentul că operațiunea vizează actul de control, unde sunt incluse.

● **Procesul-verbal de control** este un act bilateral care se semnează de către organul de control și de persoana controlată sau de reprezentantul legal al acesteia. De remarcat este faptul că se întocmește și pentru cazul în care, urmare a reverificării declarațiilor sau a controlului ulterior, regimurile vamale suspensive ori economice, sub care au fost plasate mărfurile, se încheie potrivit reglementărilor va-

male, din inițiativa autorității vamale. Cu privire la actul în cauză, notabil este faptul că, acesta la rândul său, poate fi atacat, în condițiile legii, numai în situația în care cuprinde măsuri ce nu se referă la o datorie vamală sau la diferențe de alte impozite și taxe datorate în cadrul operațiunilor vamale, inclusiv accesorii. În caz contrar îndeplinește un rol deosebit, în sensul că reprezintă suportul informațional pe baza căruia se emite decizia pentru regularizarea situației, act administrativ fiscal, care poate fi atacat, potrivit legii.

Concret, împotriva procesului-verbal de control, al cărui conținut răspunde cerințelor invocate anterior, se poate formula plângere prealabilă în condițiile art. 7 din Legea nr. 554/2004 a contenciosului administrativ, cu modificările și completările ulterioare. Plângerea prealabilă formulată, potrivit legii, se depune la compartimentul din care face parte organul de control al cărui act este atacat, în termen de 30 de zile de la data comunicării actului vizat.

• **Procesul-verbal intermediar** este un act bilateral care se întocmește la nivelul unităților subordonate persoanei controlate, cu respectarea structurii, care este similară cu a procesului-verbal de control. Esențial de reținut este faptul că, acesta nu poate fi atacat pe cale administrativă sau judecătorească.

• **Decizia pentru regularizarea situației** constituie actul administrativ fiscal, care se emite pe baza procesului-verbal și a notei de prezentare, după caz. Referitor la acest act de control se justifică sublinierea că reprezintă temeiul pentru scoaterea din evidență a regimurilor vamale suspensive sau economice sub care au fost plasate mărfurile. Un alt aspect de interes se referă la faptul că, un asemenea act se emite la finalizarea unui control general sau parțial, ca urmare a constatării de obligații fiscale suplimentare și accesorii aferente acestora, înscrise la "Sinteza constatărilor controlului vamal ulterior" din procesul-verbal de control sau din nota de prezentare.

Important de reținut este faptul că, împotriva deciziei pentru regularizarea situației, cel interesat poate formula contestație conform prevederilor legale aplicabile, în speță titlul IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/24.12.2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată (M.O. nr. 513/31.07.2007), cu modificările și completările ulterioare, precum și a Instrucțiunilor pentru aplicarea lor, aprobate prin Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 2.137/25.05.2011 (M.O. nr. 380/31.05.2011). În aceeași ordine de idei, mai reținem că termenul de depunere a contestației este de 30 de zile de la data comunicării deciziei pentru regularizarea situației.

În contextul acestor considerații, prin prezentarea și structurarea informațiilor reținute, am încercat să asigurăm o imagine de ansamblu privind problematica, atât din perspectiva contribuabililor, cât și din a organelor abilitate, potrivit legii.

Nu în ultimul rând, privind contribuabilii, putem afirma că numai printr-o suficientă cunoaștere a actelor nominalizate în precedent, îndeosebi a utilității lor, aceștia sunt în măsură să identifice ce vor întreprinde pe mai departe, dacă avem în vedere faptul că unele dintre ele pot fi atacate, în condițiile legii, iar altele prin conținutul lor informațional asigură fundamentarea pentru adoptarea deciziilor.

În concluzie, opinăm că nu putem evalua corect ceea ce, în prealabil, nu cunoaștem, motiv pentru care am orientat demersul de abordare pe întregul palier al competențelor ce revin organelor abilitate pe problematica abordată, cu intenția de a selecta și reliefa aspectele de interes privind principalele acte emise de acestea, precum și a utilității lor la nivelul actorilor vizați.

Stimați cititori,

Vă aducem la cunoștință apariția următorului act normativ:

Legea nr. 91/06.06.2011 pentru modificarea
Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 88/1997
privind privatizarea societăților comerciale
(M.O. nr. 407/09.06.2011)

Redacția