

Capitolul I. Conceptul de control financiar.

Conceptul de control fiscal

Secțiunea 1. Definiția controlului financiar

Controlul financiar este o instituție tradițională în sistemul finanțelor publice. Înțelegem că noțiunea de control financiar este o noțiune la fel de amplă și eterogenă ca și noțiunea de drept financiar. Astfel, controlul financiar este o denumire generică, care acoperă domenii distincte de control privind resursele publice, atât în procedurile de efectuare a cheltuielilor, cât și în cele de realizare a veniturilor.

Referitor la domeniile de acțiune aflate sub incidența noțiunii de control financiar, vom face referire la procedurile privind resursele publice naționale, procedurile privind resursele publice europene, procedurile privind creanțele fiscale rezultând din impozite, taxe, contribuții, inclusiv taxele vamale.

Într-o definiție^[1], controlul financiar este o instituție reunind o sferă amplă de verificări financiare, fiscale și vamale, realizate cu scopul de a constata conformitatea sau lipsa conformității dintre activitatea unei instituții și dispozițiile legale în materie. Firul definiției este raportarea la dispozițiile legale în materie și determinarea conformității ori lipsei acesteia prin filtrul unui set de dispozițiile legale.

Criteriile de identificare a formelor controlului financiar sunt: subiectul verficator, subiectul verificat, tematica controlului, tehnica de verificare și momentul verificării, rezultatul verificării. Referitor la formele de lucru, vom invoca faptul că noțiunea de control este cea mai utilizată la nivel normativ, însă apar în interiorul conceptului și utilizări sinonimice ale unor concepte precum inspecție, audit, verificare etc.

Secțiunea 2. Control financiar intern și control financiar extern

În funcție de natura și relația agentului verficator și agentului verificat distingem între controlul intern și controlul extern.

^[1] I.M. COSTEA, *Inspekția fiscală. Ghid practic pentru persoanele fizice și juridice*, Ed. C.H. Beck, București, 2014, p. 3.

2.1. Controlul financiar intern

Forme de control financiar intern sunt prezente atât la entitățile publice^[1], cât și la cele private. În raport de interesul protejat, la nivel normativ sunt stabilite proceduri suplimentare pentru entitățile publice, având în vedere interesul general privind utilizarea resurselor publice și gestiunea patrimoniului public. În cazul entităților private, apreciem că pe teme de disponibilitate, acestea pot implementa forme suplimentare de verificare, norma legală stabilind standarde *de minimis*.

2.1.1. Sediul materiei este dat de O.G. nr. 119/1999^[2] și O.M.F.P. nr. 923/2014 pentru aprobarea Normelor metodologice generale referitoare la exercitarea controlului financiar preventiv și a Codului specific de norme profesionale pentru persoanele care desfășoară activitatea de control financiar preventiv propriu^[3]. Conform art. 2 lit. d) O.G. nr. 119/1999, controlul intern se definește ca „ansamblul formelor de control exercitate la nivelul entității publice, inclusiv auditul intern, stabilite de conducere în concordanță cu obiectivele acesteia și cu reglementările legale, în vederea asigurării administrării fondurilor în mod economic, eficient și eficace; acesta include, de asemenea, structurile organizatorice, metodele și procedurile”. De asemenea, sunt definite cele trei obiecte în „e”, art. 2 lit. „h) economicitate – minimizarea costului resurselor alocate pentru atingerea rezultatelor estimate ale unei activități, cu menținerea calității corespunzătoare a acestor rezultate; i) eficacitate – gradul de îndeplinire a obiectivelor programate pentru fiecare dintre activități și raportul dintre efectul proiectat și rezultatul efectiv al activității respective; j) eficiență – maximizarea rezultatelor unei activități în relație cu resursele utilizate”. Subiectul verificat este o instituție publică ori o altă entitate care utilizează resurse financiare publice.

2.1.2. Auditul intern. Cu plecare de la dispozițiile O.G. nr. 119/1999, s-a autonomizat conceptul de *audit intern*^[4]. **Sediul materiei** este dat de O.U.G. nr. 75/1999 privind activitatea de audit^[5], Legea nr. 672/2002 privind

^[1] Pentru detalii, a se vedea: M. ROTARU, R. POPA, D.I. SAFTA, D. ZAMFIRACHE, D.A. PETRE FLORESCU, C. CUCU, L.N. PIRVU, G. SPĂTARU, *Controlul entităților publice*, Ed. Universul Juridic, 2010.

^[2] Republicată în temeiul art. III din Legea nr. 84/2003 pentru modificarea și completarea O.G. nr. 119/1999 privind controlul intern și controlul financiar preventiv, în M. Of. nr. 195 din 26 martie 2003.

^[3] Republicată în M. Of. nr. 28 din 15 ianuarie 2016.

^[4] Pentru detalii, a se vedea: C. ONEȚ, *Internal Public Audit*, Acta Universitatis Lucian Blaga 210 (2015).

^[5] Republicat în M. Of. nr. 963 din 30 decembrie 2014.

auditul public intern^[1] și H.G. nr. 1.086/2013 pentru aprobarea Normelor generale privind exercitarea activității de audit public intern^[2]. Conceptul este definit, prin art. 2 lit. a) din Legea nr. 672/2002, în special audit public intern, drept „activitate funcțional independentă și obiectivă, de asigurare și consiliere, concepută să adauge valoare și să îmbunătățească activitățile entității publice; ajută entitatea publică să își îndeplinească obiectivele, printr-o abordare sistematică și metodică, evaluează și îmbunătățește eficiența și eficacitatea managementului riscului, controlului și proceselor de guvernanță”. Interesant este faptul că Legea nr. 672/2002 definește și noțiunea de control intern prin art. 2 lit. g) drept „totalitatea politicilor și procedurilor elaborate și implementate de managementul entității publice pentru a asigura: atingerea obiectivelor entității într-un mod economic, eficient și eficace; respectarea regulilor specifice domeniului, a politicilor și deciziilor managementului; protejarea bunurilor și informațiilor, prevenirea și depistarea fraudelor și erorilor; calitatea documentelor contabile, precum și furnizarea în timp util de informații de încredere pentru management”, definiția fiind evident diferită de definiția din O.G. nr. 119/1999. Referitor la raportul dintre cele două concepte – control intern și audit intern – apreciem că acestea se află într-un raport de întreg-parte și se deosebesc prin obiective; deși converg ambele spre triunghiul „e”, auditul are o funcție de consiliere a deciziei manageriale. Subiectul verificat este orice instituție ori entitate care utilizează resurse publice, naționale ori europene.

La entitățile de drept privat, controlul intern are două dimensiuni: pe de o parte dimensiunea societară, conform căreia activitatea de raportare financiară este subsumată interesului asociaților de a controla executarea mandatului de către administratori, indiferent de forma de organizare a conducerii executive; pe de altă parte, dimensiunea fiscală, conform căreia caracterul uniformizat normativ al sistemului de raportare permite verificări ulterioare privind îndeplinirea obligațiilor fiscale. **Sediul materiei** este dat de O.M.F.P. nr. 166/2017 privind principalele aspecte legate de întocmirea și depunerea situațiilor financiare anuale și a raportărilor contabile anuale ale operatorilor economici la unitățile teritoriale ale Ministerului Finanțelor Publice, precum și pentru modificarea și completarea unor reglementări contabile^[3].

2.1.3. O formă comună de audit este auditul situațiilor financiare. **Sediul materiei** este dat de Legea contabilității nr. 82/1991 și de O.M.F.P.

[1] M. Of. nr. 856 din 5 decembrie 2011.

[2] M. Of. nr. 17 din 10 ianuarie 2014.

[3] M. Of. nr. 86 din 31 ianuarie 2017.

nr. 1.802/2014^[1] pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate. Conform pct. 563. „(1) 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 sunt auditate de unul sau mai mulți auditori statutari sau firme de audit. (...) (3) Situațiile financiare anuale ale entităților mici și micro entităților se verifică, după caz, de cenzori...”. Obiectivul auditului este stabilit prin pct. 563 alin. (4) lit. a) ca fiind formarea unei opinii „privind: (i) consecvența raportului administratorilor cu situațiile financiare pentru același exercițiu financiar; și (ii) întocmirea raportului administratorilor în conformitate cu cerințele legale aplicabile”, iar prin lit. b) ca fiind o declarație, pe baza cunoașterii și a înțelegerii dobândite în cursul auditului cu privire la entitate și la mediul acesteia, dacă s-au identificat informații eronate semnificative prezentate în raportul administratorilor, indicând natura acestor informații eronate. Subiectul verificat este orice instituție, indiferent de sursa de finanțare. Procedura de lucru îmbină elemente de legalitate și de regularitate.

2.1.4. Conform pct. 566 din O.M.F.P. nr. 1.802/2014, la nivelul entităților se organizează și o activitate de **control intern**. Scopul controlului intern este „să asigure coerența obiectivelor, să identifice factorii-cheie de reușită și să comunice conducătorilor entității, în timp real, informațiile referitoare la performanțe și perspective. Indiferent de natura sau mărimea entității, eforturile depuse pentru aplicarea unui control intern satisfăcător sunt legate de aplicarea unor bune practici” [pct. 566 alin. (2)]. *Controlul intern contabil și financiar* este un element major al controlului intern. Acesta asigură ansamblul proceselor de obținere și comunicare a informației contabile (noțiune clară privind procedurile de înregistrare a operațiunilor economice) și financiare (noțiune cam incertă încercând să desemneze efectele acestor operațiuni, inclusiv efectele fiscale) și permite verificarea modalității de preluare și prelucrare a acestor informații.

2.2. Controlul financiar extern

Într-o definiție generică^[2], controlul financiar extern constă în verificarea realizată în cadrul unei entități, de către un organ/organism reprezentând puterea publică, în scopul de a stabili gradul de conformitate al activității respectivei instituții cu dispozițiile legale aplicabile. Control extern este un

[1] M. Of. nr. 963 din 30 decembrie 2014.

[2] I.M. COSTEA, *Inspekția...*, op. cit., p. 3.

control de regularitate și conformitate. În cazul instituțiilor publice, poate fi și un control de performanță.

Controlul extern are surse diferite:

2.2.1. puterea administrativă – controlul exercitat de autoritățile aflate în subordinea Comisiei Europene, a guvernului ori a autorităților locale;

2.2.2. puterea legislativă – controlul exercitat de autoritățile aflate în subordinea Parlamentului European, Parlamentului ori a Consiliilor locale.

2.2.1.1. O primă formă de *control extern administrativ* este **controlul financiar preventiv delegat**. *Sediul materiei* este dat de O.G. nr. 119/1999 și O.M.F.P. nr. 923/2014 pentru aprobarea Normelor metodologice generale referitoare la exercitarea controlului financiar preventiv și a Codului specific de norme profesionale pentru persoanele care desfășoară activitatea de control financiar preventiv propriu^[1]. Conform art. 12 din O.G. nr. 119/1999, acesta se exercită de către controlori delegați de M.F.P.; conform pct. 8 din O.M.F.P. nr. 923/2014, controlul financiar delegat vizează conformitatea, economicitatea, eficiența și eficacitatea unor operațiuni sau proiecte de acte normative, dacă acestea au impact asupra fondurilor publice; supravegherea execuției bugetare în condiții de echilibru și de prudențialitate; supravegherea organizării, ținerii, actualizării și raportării evidenței angajamentelor; monitorizarea și îndrumarea metodologică a controlului financiar preventiv propriu; exercitarea controlului financiar preventiv, din punctul de vedere al legalității, regularității și, după caz, al încadrării în limitele și destinația creditelor bugetare și/sau de angajament, pentru operațiuni care angajează patrimonial entitatea publică, dacă prin acestea se afectează un volum important din fondurile publice și există riscuri asociate semnificative în efectuarea lor. Observăm, astfel, că acest tip de control este un control bugetar, cu elemente de legalitate, dar și de oportunitate, cu obiective specifice privind echilibrul bugetar.

C.A. Constanța, secția com. cont. adm. fisc., dec. nr. 259/2008^[2] în Jurindex: Pentru a hotărî astfel, instanța de fond a reținut că, potrivit art. 22 alin. (8) din O.G. nr. 119/1999: „În cazul în care în urma inspecției efectuate se constată abateri de la legalitate care au produs pagube pe seama fondurilor publice sau a patrimoniului public, se va întocmi proces-verbal de inspecție. Împotriva procesului-verbal de inspecție se poate formula contestație în termen de 15 zile lucrătoare de la data comunicării acestuia. Contestația se va depune la structura care a efectuat inspecția. Contestațiile vor fi soluționate prin decizie motivată, în termen de 30 de zile lucrătoare de la data înregistrării. Decizia este definitivă.

[1] Republicat în M. Of. nr. 28 din 15 ianuarie 2016.

[2] Exemplu de practică utilizat și în lucrarea I.M. COSTEA, *Inspecția...*, op. cit.

Dacă prin soluționare contestația a fost respinsă, procesul-verbal de inspecție devine titlu executoriu și va fi transmis spre executare organului fiscal în a cărui rază teritorială își are domiciliul contestatorul.

2.2.1.2. O altă formă de control extern administrativ este **activitatea de constatare a neregulilor**. *Sediul materiei* este dat de O.U.G. nr. 66/2011^[1] privind prevenirea, constatarea și sancționarea neregulilor apărute în obținerea și utilizarea fondurilor europene și/sau a fondurilor publice naționale aferente acestora și Regulamentul (CE, Euratom) nr. 2988/95 al Consiliului privind protecția intereselor financiare ale [Comunităților Europene]^[2]. Constatarea neregulilor reprezintă activitatea de „control/investigare desfășurată de autoritățile competente ... în vederea stabilirii existenței unei nereguli”. Conform art. 2 lit. a) din O.U.G. nr. 66/2011 reprezintă neregulă: „orice abatere de la legalitate, regularitate și conformitate în raport cu dispozițiile naționale și/sau europene, precum și cu prevederile contractelor ori a altor angajamente legal încheiate în baza acestor dispoziții, ce rezultă dintr-o acțiune sau inacțiune a beneficiarului ori a autorității cu competențe în gestionarea fondurilor europene, care a prejudiciat sau care poate prejudicia bugetul Uniunii Europene/bugetele donatorilor publici internaționali și/sau fondurile publice naționale aferente acestora printr-o sumă plătită necuvenit”. Observăm că acest tip de control este un control al fondurilor europene, ce vizează elemente normative, dar și contractuale, într-un context în care contractele administrative conțin un sistem complex de norme procedurale.

C.A. Suceava, s. cont. adm. fisc., dec. nr. 24/2015: Astfel, în expunerea de motive enunțată la pct. 7, motivele de fapt, din actul de constatare, referitor la abaterile identificate în Suspiciunea de neregulă nr. 184 din 23.08.2013, echipa de control a reținut că, pe parcursul procedurii de atribuire, Autoritatea Contractantă a modificat unele cerințe referitoare la demonstrarea experienței similare a ofertanților, prin clarificări fără publicarea unei erate și că unii dintre experții propuși de ofertantul câștigător nu îndeplineau cerințele minime prevăzute în anunțul de participare.

2.2.1.3. Un alt exemplu de control extern administrativ este **controlul fiscal**. Controlul fiscal este reglementat de art. 113-151 din Legea nr. 207/2015^[3] privind Codul de procedură fiscală. Acest concept nu prezintă o definiție, ci se conturează raportat la formele sale: inspecția fiscală, controlul inopinat, controlul antifraudă, verificarea situației fiscale personale de către organul

^[1] M. Of. nr. 461 din 30 iunie 2011.

^[2] J.O. L 312, 23. 12. 1995, Capitolul 1, Volumul 001, p. 166-169.

^[3] M. Of. nr. 547 din 23 iulie 2015.

fiscal central, verificarea documentară. Această materie este în competența autorităților administrative cu atribuții privind creanțele fiscale, atât centrale, cât și locale ori speciale. Subiectul verificat este orice entitate, mai ales contribuabil ori plătitor în sensul Codului de procedură fiscală.

2.2.1.4. O formă de control extern administrativ este **controlul vamal**. **Sediul materiei** este dat de Legea nr. 86/2006 privind Codul vamal al României^[1] și dispoziții de punere în aplicare, cum ar fi O.P.A.N.A.F. nr. 501/2016 privind stabilirea unor competente în sarcina Direcției Generale a Vămirilor și structurilor vamale subordonate și pentru aprobarea modelului și conținutului formularelor și documentelor utilizate de către Direcția Generală a Vămirilor și structurile vamale subordonate în activitatea de supraveghere și control în domeniul produselor accizabile^[2]. Controlul vamal se efectuează la birourile și punctele vamale de către personalul autorității vamale, sub îndrumarea și controlul direcțiilor regionale vamale și ale Autorității Naționale a Vămirilor. Subiect activ poate fi orice persoană, acest control mixând elemente de control factic și control documentar. Acesta tip de control este un control fiscal particularizat prin obiect, ce a dobândit autonomie datorită ritmului alert de armonizare și uniformizare în materie vamală, în contextul integrării europene.

2.2.2. Control extern sub coordonarea puterii legislative este reprezentat de **auditul extern**^[3], național și european. **Sediul materiei** este dat de Legea nr. 94/1992 privind organizarea și funcționarea Curții de Conturi^[4], dispozițiile art. 285-287 TFUE și Regulamente de ordine interioară și de procedură ale Curții Europene de Conturi^[5]. Conform art. 2 din Legea nr. 94/1992 avem definite noțiunile, la lit. a), control – „activitatea prin care se verifică și se urmărește modul de respectare a legii privind constituirea, administrarea și utilizarea fondurilor publice”; la lit. b), audit public extern – „activitatea de audit desfășurată de Curtea de Conturi care cuprinde, în principal, auditul financiar și auditul performanței”; la lit. c), audit financiar – „activitatea prin care se urmărește dacă situațiile financiare sunt complete, reale și conforme cu legile și reglementările în vigoare, furnizându-se în acest sens o opinie”; la lit. d), audit al performanței – „evaluarea independentă a modului în care o entitate, un program, o activitate sau o operațiune funcționează din punctele

[1] M. Of. nr. 350 din 19 aprilie 2006.

[2] M. Of. nr. 82 din 4 februarie 2016.

[3] Pentru detalii, a se vedea: I. BOSTAN, *Auditul public extern*, Ed. Universul Juridic, București, 2010.

[4] M. Of. nr. 238 din 3 aprilie 2014.

[5] J.O. L103/1 din 23.04.2010.

de vedere ale eficienței, economicității și eficacității”. Conform art. 287 TFUE, Curtea Europeană de Conturi asigură un audit financiar, un audit de conformitate, un audit al performanței și, la nevoie, raportări speciale. Raportat la Regulamentul financiar nr. 966/2012, gestiunea financiară a Uniunii se face de asemenea în cadrul triunghiului „e”. Auditul performanței vizează tocmai limitele celor trei „e”: economicitate, eficacitate, eficiență. Subiectul verificat poate fi o instituție publică ori privată, atât timp cât utilizează resurse din bugetele naționale ori europene.

C.A. Ploiești, s. cont. adm. fisc., dec. nr. 5836/2014: În esență, primul motiv de *contestare* viza constatările și măsurile dispuse conform art. 33 alin. (3) din Legea nr. 94/1992 la pct. II.2 și II.3 din **decizie** prin care am fost obligați la stabilirea întinderii prejudiciului și dispunerea măsurilor de urmărire și recuperare a drepturilor salariale plătite nelegal unor salariați din aparatul de specialitate al primarului, împreună cu dobânzile legale de întârziere aferente, precum și stabilirea întinderii prejudiciului creat prin acordarea de stimulente necuvenite unor persoane din afara structurii cu atribuții în administrarea creanțelor bugetului local și dispunerea măsurilor legale pentru recuperarea sumelor plătite nelegal.

Secțiunea 3. Definiția controlului fiscal

În funcție de obiectul verificării, distingem *de plano* între control financiar, control fiscal, control vamal. Apreciem că subzistă o combinație de criterii privind obiectul controlului, subiectul verificat și procedura utilizată.

Așa cum arătat, controlul financiar este noțiunea generică, care desemnează o sumă de forme de lucru; noțiunea nu apare definită, ci doar particularizată în raport de anumite elemente contextuale, cum ar fi natura preventivă versus natura represivă; poziția verficatorului intern versus celui extern etc. Controlul financiar este, astfel, un instrument de identificare a neregulilor în diferite etape ale procedurii bugetare, incluzând și faza realizării veniturilor fiscale.

Controlul fiscal reprezintă ansamblul procedurilor utilizate pentru verificarea mecanismului de colectare a creanțelor fiscale. Material, controlul fiscal are obiect limitat, prin raportare la art. 16 C. proc. fisc., care definește raportul de drept material fiscal ca fiind „totalitatea drepturilor și obligațiilor care apar în legătură cu creanțele fiscale/cu administrarea creanțelor fiscale”. În delimitarea acestei sfere de acțiune, invocăm dispozițiile art. 1 C. proc. fisc. pct. 10: „creanță fiscală – dreptul la încasarea oricărei sume care se cuvine bugetului general consolidat, reprezentând creanța fiscală principală și creanța fiscală accesorie”; pct. 11: „creanță fiscală principală – dreptul la perceperea impozitelor, taxelor și contribuțiilor sociale, precum și dreptul contribuabilului

la restituirea sumelor plătite fără a fi datorate și la rambursarea sumelor cuvenite, în situațiile și condițiile prevăzute de lege”; pct. 12: „creanță fiscală accesorie – dreptul la perceperea dobânzilor, penalităților sau majorărilor aferente unor creanțe fiscale principale, precum și dreptul contribuabilului de a primi dobânzi, în condițiile legii”. Raportat la aceste definiții legale, înțelegem că dispozițiile din Codul de procedură fiscală privind controlul fiscal sunt aplicabile în toate procedurile privind creanțe fiscale din impozite, taxe și contribuții sociale.

Conform art. 2, aplicarea dispozițiilor din Codul de procedură fiscală, inclusiv a celor privind controlul fiscal, se face (indiferent de autoritatea care le administrează, cu excepția cazului când prin lege se prevede altfel)... și pentru: „a) administrarea drepturilor vamale; b) administrarea redevențelor miniere, a redevențelor petroliere și a redevențelor rezultate din contracte de concesiune, arendă și alte contracte de exploatare eficientă a terenurilor cu destinație agricolă, încheiate de Agenția Domeniilor Statului; c) alte creanțe bugetare care, potrivit legii, sunt asimilate creanțelor fiscale; drepturile vamale și redevențele sunt asimilate creanțelor fiscale” [art. 2 alin. (2) C. proc. fisc.]. Astfel, este confirmată normativ funcția de *jus commune* a controlului fiscal; dispozițiile procedurale sunt incidente ori de câte ori nu sunt aplicabile proceduri speciale derogatorii.

O primă chestiune care se impune a fi analizată este cea raportată la dispozițiile Legii nr. 86/2006 privind Codul vamal al României, care au caracter de lege specială, derogatorie. Controlul vamal este exercitat de inspectorii din structura Direcției Generale Vamale, din cadrul A.N.A.F. Astfel, prin art. 4 pct. 18 din Legea nr. 86/2006, este definit controlul vamal, ceea ce ar crea aparența unei autonomii a noțiunii față de dispozițiile Codului de procedură fiscală. Cu toate acestea, în lipsa unor dispoziții procedurale specifice, apreciem că se aplică regulile din Codul de procedură fiscală, cu derogări la materia drepturilor vamale.

Secțiunea 4. Forme și clasificări ale controlului fiscal

4.1. Forme și clasificări prevăzute de lege

Raportat la dispozițiile legale, observăm o multitudine de forme de lucru având în vedere criteriile relativ eterogene: (1) **inspectia fiscală** – control tematic, anunțat, aplicabil *profesioniștilor*; (2) **controlul inopinat** – control neanunțat, fără tematică, cu aplicare generală; (3) **controlul antifraudă** – control neanunțat, fără tematică, cu aplicare generală; (4) **verificarea situației**