

NOȚIUNI GENERALE PRIVIND ACTUL ADMINISTRATIV FISCAL

Olesea BLAȘCU, lector universitar,
Universitatea de Stat „B. P. Hasdeu” din Cahul

Abstract: *In its activity, the tax authorities, as a component part of the state administrative bodies, issue specific legal acts, which take the form of tax administrative acts.*

The legislation of Republic of Moldova and the doctrine do not provide a notion of what the fiscal administrative acts are. In this context we have proposed as a research prototype Romania's legislation in this field.

Mijloacele de acțiune ale autorităților administrației publice sunt formele concrete prin care administrația publică își îndeplinește misiunea de organizare a aplicării și de aplicare în concret a legii, precum și de prestare, respectiv organizare a prestării serviciilor publice. [1, p.1]

În activitatea sa, organele fiscale, ca parte componentă a organelor administrative de stat, emit acte juridice specifice, care îmbracă forma de acte administrativ fiscale.

Legislația Republicii Moldova și nici doctrina nu oferă o noțiune a ceea ce reprezintă actele administrativ fiscale. În acest context ne-am propus ca prototip de cercetare legislația României în acest domeniu.

Potrivit Codului de Procedură Fiscală al României art. 1 pct. 1 definește noțiunea de de act administrativ fiscal și reglementează: “*Actul administrativ fiscal - actul emis de organul fiscal în exercitarea atribuțiilor de administrare a impozitelor, taxelor și contribuțiilor sociale, pentru stabilirea unei situații individuale și în scopul de a produce efecte juridice față de cel căruia îi este adresat*”[2].

Simpla denumire de acte administrative fiscale ne conduce la idea că în încercarea de definire a lor este necesar să pornim de la noțiunea de act administrativ.

Noțiunea "act administrativ" este reglementată în art. 2 din Legea contenciosului administrativ care prevede că *actul administrativ este o manifestare juridică unilaterală de voință, cu caracter normativ sau individual, din partea unei autorități publice în vederea organizării executării sau executării în concret a legii* [3].

O definiție mai amplă în acest sens o oferă Curtea Supremă de Justiție în Hotărîrea nr. 10 din 30.10.2009 pct. 2 prin care explică că ținînd seama de prevederile Legii contenciosului administrativ și de Rezoluția (77) 31 Comitetului de Miniștri al Consiliului Europei "Cu privire la protecția individului față de actele

autorităților administrative", adoptată de la 28 septembrie 1997, *actul administrativ poate fi definit ca fiind un act unilateral, cu caracter normativ sau individual, adoptat sau emis de către o autoritate publică sau de o persoană privată împuternicită prin lege sau printr-un act administrativ, în mod unilateral, în baza și în vederea exercitării legii, pentru nașterea, modificarea sau stingerea unor raporturi juridice de drept administrative* [4].

Prof. A. Iorgovan definește actul administrativ ca *acea formă juridică principală a activității organelor administrației publice, care constă într-o manifestare unilaterală și expresă de voință de a da naștere, a modifica și a stinge drepturi și obligații, în realizarea puterii publice, sub controlul principiului de legalitate al instanțelor judecătorești* [5, p.24].

Această manifestare unilaterală de voință, chiar dacă apare în contextul realizării puterii publice, presupune asigurarea unui echilibru ce implică respectarea intereselor private legitime, a drepturilor conferite de lege destinatarului actului administrativ fiscal, precum și asigurarea condițiilor necesare exercitării de către instanțele judecătorești a controlului de legalitate a actului administrativ. În acest context, natura unilaterală a actului administrativ fiscal are ca rezultată reglementarea condițiilor de emitere, comunicare, precum și a modalităților de asigurare a opozabilității acestuia.[6, p.8]

Un alt aspect important de subliniat se referă la faptul că, potrivit legiuitorului român, actul administrativ fiscal emană de la organul fiscal [2, art.41], care este definit în art.129 alin.(1) Cod Fiscal al RM: "*Organ fiscal – autoritate a Serviciului Fiscal de Stat: Inspectoratul Fiscal Principal de Stat de pe lângă Ministerul Finanțelor, inspectoratul fiscal de stat teritorial și/sau inspectoratul fiscal de stat specializat aflate în subordonarea Inspectoratului Fiscal Principal de Stat de pe lângă Ministerul Finanțelor. Noțiunea “inspectoratul fiscal de stat teritorial” este identică cu noțiunea “organ fiscal teritorial”. Iar din prevederile art.133 intitulat “Atribuțiile organului fiscal” desprindem că în activitatea sa organul fiscal este obligat să emită acte administrative.* [7]

Faptul că actele administrativ fiscale sunt emise de către organele fiscale întărește dubla funcție a acestora de acte administrative și fiscale, în același timp.[8, p.67]

Pentru a face o concluzie în vederea determinării noțiunii de act administrativ fiscal vom face trimitere la definiția formulată de Adrian Fanu-Moca, și anume: *Actul administrative fiscal este manifestarea de voință a organelor fiscale făcută în exercitarea funcției de administrare a creanțelor fiscale, în scopul de a produce efecte juridice, adică de a stabili, modifica sau stinge drepturi și obligații fiscale, a căror realizare este garantată prin posibilitatea de a recurge la forța de constrângere a statului, în condițiile prevăzute de dreptul pozitiv* [9, p.108]

Din definiția sus-menționată desprindem următoarele *trăsături caracteristice ale actului administrativ fiscal:*

– *Actul administrativ fiscal reprezintă o manifestare unilaterală de voință a emitentului său.* Această particularitate a actului administrativ fiscal este importantă din perspectiva delimitării actelor administrative de faptele administrative. Una dintre cele mai importante consecințe ale acestei delimitări vizează dreptul contribuabilului de a contesta actele administrative fiscale .[10, p.116]

– *Actul administrativ fiscal este emis în regim de putere publică,* el fiind emanația voinței organului fiscal ca subiect în raporturi juridice ce presupun exercițiul autorității publice. Din această trăsătură derivă obligativitatea actelor administrative fiscale și executarea lor din oficiu.[9, p.109]

– *Actul administrativ fiscal are un regim juridic specific,* fiind emis în cadrul unei proceduri legale de administrare a creanțelor fiscale evocă, pe de o parte, faptul că organul fiscal acționează în chiar îndeplinirea menirii sale, adică în cadrul oricăror etape ale diferitelor proceduri de administrare fiscală stabilite de legea procedural-fiscală, iar pe de altă parte, că se va supune exigențelor procedurale pe care legea le prescrie pentru procedura de administrare specifică în cadrul căreia este emis. Această trăsătură ne facilitează deosebirea actului administrativ fiscal atât față de noțiunea gen a actului administrativ de autoritate, cât și față de alte categorii de acte unilaterale emise de celelalte autorități publice.[10, p.193-194; 9, p.109]

– *Actul administrativ fiscal este un izvor formal specific al raportului juridic fiscal,* în sensul că este întotdeauna emis în legătură cu nașterea, modificarea sau stingerea unor raporturi juridice fiscale, evidențiază scopul specific pentru care această specie de act administrativ este emis, sau dimpotrivă, în cazul în care nu este emis împiedică producerea efectelor pe care legea le prevede în privința relațiilor sociale pentru a deveni exact raportul juridic fiscal pe care aceasta îl prevede, astfel încât devine necesară urmarea căii contenciosului administrativ fiscal pentru a obține un asemenea efect.[10, p.194; 11, p.63]

– *Actul administrativ fiscal este o specie de act administrativ,* care evocă o serie de noțiuni conceptual cîștigate în dreptul administrativ și unanim acceptate, nemaifiind nevoie deci să evidențiem separat în cadrul definiției actului administrativ fiscal că este o manifestare de voință în scopul de a produce efecte juridice, unilaterală și în regim de putere publică, emis sub controlul de legalitate al instanțelor judecătorești.[12, p.117-118; 10, p.193]

– *Actul administrativ fiscal are un pregnant conținut patrimonial.* Adeseori, în literatura de specialitate s-a arătat faptul că dreptul finanțelor publice s-a desprins din dreptul administrativ preluând componenta patrimonială a acestora, ceea ce determină și diferența fundamentală ce apare între actele administrative și cele administrative fiscale. Primele au, în principiu, caracter nepatrimonial, în timp ce celelalte, dimpotrivă, au un pronunțat caracter patrimonial.[8, p.67-68]

Pentru a fi valabil actul administrativ fiscal trebuie să îndeplinească cumulativ patru condiții.

Reieșind din faptul că legislația Republicii Moldova nu reglementează expres condițiile de valabilitate ale actului administrativ fiscal, vom face rereînță la condițiile de valabilitate ale actului administrativ de autoritate stabilite de prof. I. Santai, în ipoteza că acestea pot fi aplicate actului administrativ fiscal:

- actul să fie emis de organul competent și în limitele competenței sale;
- actul să fie emis în forma și cu procedura prevăzute de lege;
- conținutul actului să fie conform normelor legale;
- actul să corespundă scopului legii [13, p.47].

Actul să fie emis de organul competent și în limitele competenței sale. Pentru a fi valid, actul administrativ fiscal trebuie să fie emis cu respectarea competenței organului fiscal. În acest sens, art.129 alin.(1) Cod Fiscal în definiția dată organului fiscal specifică că autoritatea Serviciului Fiscal de Stat are următoarea structură și competență: Inspectoratul Fiscal Principal de Stat de pe lângă Ministerul Finanțelor, inspectoratul fiscal de stat teritorial și/sau inspectoratul fiscal de stat specializat. O altă prevedere legală, ce ține să evidențieze competența teritorială a organelor fiscale se regăsește în art.8 alin.(2) lit. b): Contribuabilul este obligat să se pună la evidență la organul fiscal în a cărui rază își are sediul stabilit în documentele de constituire (înregistrare) și să primească certificatul de atribuire a codului fiscal. În Instrucțiunea privind evidența contribuabililor este specificat suplimentar că evidența subdiviziunilor fără statut de persoană juridică amplasate în altă parte decât sediul contribuabilului din care face parte este ținută de către inspectoratul fiscal de stat teritorial la care persoana este înregistrată, prin atribuirea fiecărei subdiviziuni a codului acesteia.[14, pct.6]

Potrivit pct.56 al Instrucțiunii cu privire la evidența contribuabililor în cazul în care contribuabilul este calificat ca “contribuabil mare”, inspectoratul fiscal de stat teritorial va transmite dosarul contribuabilului Direcției Generale Administrarea Marilor Contribuabili a IFPS, care după primirea dosarului va fi responsabilă de executarea prevederilor capitolelor IV, V, VI, VII și VIII ale prezentei Instrucțiuni.

În scopul completării celor menționate specificăm Ordinul IFPS nr. 267 din 14.04.2011 care prevede că agenții economici – mari contribuabili, selectați potrivit criteriilor prevăzute în anexă, sînt administrați de Direcția marilor contribuabili a Inspectoratului Fiscal Principal de Stat. [15, pct.4]

Transferul competenței teritoriale a organului fiscal are loc în condițiile legii, în baza acordului dintre contribuabil și organul fiscal teritorial competent.

Actul să fie emis în forma și cu procedura prevăzute de lege. Raportat la aspecte de formă, se aplică regula formei scrise, condiție cerută *ad validitatem*, actul administrativ fiscal avînd caracter autentic.[16, p.268]

Codul de Procedură Fiscală al României în art.43 alin.(1) prevede că actul administrativ fiscal se emite în scris, pe suport hârtie sau în formă electronică.

Conținutul actului să fie conform normelor legale. Alin.(2) al aceluiași articol reglementează elementele obligatorii ale conținutului actului administrative fiscal:

- denumirea organului fiscal emitent;
- data la care a fost emis și data de la care își produce efectele;
- datele de identificare a contribuabilului sau a persoanei împuternicite de contribuabil, după caz;
- obiectul actului administrativ fiscal;
- motivele de fapt;
- temeiul de drept;
- numele persoanelor împuternicite ale organului fiscal, potrivit legii;
- semnătura persoanelor împuternicite ale organului fiscal, potrivit legii, precum și ștampila organului fiscal emitent;
- posibilitatea de a fi contestat, termenul de depunere a contestației și organul fiscal la care se depune contestația;
- mențiuni privind audierea contribuabilului.

Lipsa cel puțin a unui element sus-menționat atrage nulitatea actului.

Comunicarea actelor administrativ fiscale. În tradiția legislativă în materie procesual-fiscală, comunicarea se face prin remitere sub semnătură, prin scrisoare recomandată cu confirmare de primire, prin alte mijloace și prin publicitate.[17, p.24]

Codul Fiscal al RM nu reglementează modalitățile de comunicare a actelor administrativ fiscale, de aceea vom face referire la prevederile art.47 Cod de procedură fiscală al României, care considerăm că prezintă o abordare exhaustivă:
” (2) *Actul administrativ fiscal emis pe suport hârtie se comunică contribuabilului/plătitorului ori împuternicitului acestora, la domiciliul fiscal, direct, dacă se asigură primirea sub semnătură a actului administrativ fiscal, sau prin poștă, cu scrisoare recomandată cu confirmare de primire.*(3) *Actul administrativ fiscal emis în formă electronică se comunică prin mijloace electronice de transmitere la distanță ori de câte ori contribuabilul/plătitorul a optat pentru această modalitate de emitere și de comunicare.* (4) *În cazul în care comunicarea potrivit alin. (2) sau (3), după caz, nu a fost posibilă, aceasta se realizează prin publicitate.* “

Actul administrativ fiscal produce efecte din momentul în care este comunicat contribuabilului. Cu titlu de exemplu putem da prevederile art.252 alin.(1) Cod Fiscal al RM:” *Persoana vizată în decizia asupra cazului de încălcare fiscală urmează să o execute în termen de 30 de zile din data pronunțării.*”.

Efectuarea comunicării actului administrativ fiscal este deosebit de importantă întrucât, în caz contrar actul nu îi este opozabil contribuabilului. De asemenea, data de la care se face comunicarea actului reprezintă data de la care organul fiscal poate pretinde executarea creanței stabilite în sarcina contribuabilului chiar prin cuprinsul actului administrative fiscal. [8, p.69]

Actul să corespundă scopului legii. Scopul unui act administrativ fiscal nu poate fi decât concordant cu scopul general al legislației fiscale, și anume acela de a realiza o impunere legală și echitabilă. Orice act administrativ care se află în disonanță cu scopul legii este un act ilegal, ceea ce atrage nulitatea acestuia, cu sancționarea funcționarului vinovat în cazul încălcării abuzive a atribuțiilor de serviciu[9, p.135]

În urma analizei efectuate supra venim cu următoarele propuneri de *lege ferenda*:

1. De completat art.129 Cod Fiscal cu noțiunea de act administrativ fiscal în următoarea redactare: “*Actul administrativ fiscal - actul emis de organul fiscal în exercitarea atribuțiilor de administrare a impozitelor, taxelor și contribuțiilor sociale, pentru stabilirea unei situații individuale și în scopul de a produce efecte juridice față de cel căruia îi este adresat*”

2. De introdus în Codul Fiscal în Titlul V. Administrarea fiscală un *Capitol* cu denumirea *Actele emise de organele fiscale* cu prevederi ce s-ar referi la:

- a) forma și conținutul actului fiscal;
- b) comunicarea actului administrativ fiscal;
- c) opozabilitatea actului administrativ fiscal;
- d) nulitatea actului administrativ fiscal;
- e) anularea, desființarea sau modificarea actului administrativ fiscal
- f) îndreptarea erorilor materiale din actul administrativ fiscal.

Bibliografie:

1. Dacian Dragos, Ana Ranta, Elemente de drept administrative, Suport de curs universitar 2011/2012, file:///C:/Users/User2015/Downloads/ C-Actul-administrativ.pdf (vizitat la 07.05.2016)
2. Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală al României, Ultima actualizare : Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 50 din 27 octombrie 2015 https://static.anaf.ro/static/10/Anaf/cod_procedura/Cod_Procedura_Fiscala_cu_norme_2016.htm (vizitat la 27.04.2016)
3. Legea nr. 793 din 10.02.2000 contenciosului administrative. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova Nr. 57-58 din 18.05.2000
4. Hotărîrea Plenumului Curții Supreme de Justiție a Republicii Moldova Cu privire la practica aplicării de către instanțele de contencios administrativ a unor

- prevederi ale Legii contenciosului administrativ nr.10 din 30.10.2009, Buletinul Curții Supreme de Justiție a Republicii Moldova, 2010, nr.7-8, p.4
5. Iorgovan Antonie, Tratat de drept administrative, vol.II, București: All Beck, 2002, 680 p.
 6. Sărmășanu (Zidaru) Violeta. Crangă Cosmin, Modalități de emiteră și de comunicare a actelor administrative fiscale. adaptare la necesitățile societății modern, RFPC nr. 11-12/2014, p.8-13,
http://discutii.mfinante.ro/static/10/Mfp/revista_nou/2014/Articol_RFPC_11_12_2014.pdf (vizitat la 27.04.2016)
 7. Lege Codul Fiscal nr. 1163-XIII din 24.04.1997, republicat În: Monitorul Oficial al R.Moldova, ediție specială din 08.02.2007
 8. Oneț Cristina. Procedura fiscală, București: Lumina Lex, 2006, 200 p.
 9. Fanu-Moca, Adrian. Contenciosul fiscal, București: C.H.Beck, 2006, 458 p.
 10. Dascălu, Daniel. Tratat de contencios fiscal, București: Hamangiu, 2014, 1031 p.
 11. Șova, Dan. Drept fiscal, București: C.H.Beck, 2011, 368 p.
 12. Dascălu, Daniel. Explicațiile teoretice și practice ale Codului de procedură fiscal, București: Rosetti, 2005, 581 p.
 13. Santai, Ioan. Drept administrative și știința administrației, Cluj-Napoca: Risoprint, 2004, 484 p.
 14. Ordinul IFPS nr.229 din 02.05.2012 Instrucțiunea cu privire la evidența contribuabililor. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova Nr. 99-102 din 25.05.2012
 15. Ordinul IFPS nr. 267 din 14.04.2011 cu privire la organizarea activității de administrare a marilor contribuabili agenții economici. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova Nr. 70-73 din 29.04.2011
 16. Costea, Ioana Maria. Curs de drept financiar, ed.a II-a, ed.Hamangiu, București, 2015, 314 p.
 17. Costea, Ioana Maria. Comunicarea actelor administrativ fiscale. Aspecte particulare, Analele științifice ale Universității „Al.I.Cuza” Iași tomul LIX, Științe juridice, 2013, nr. 1, p.19-33, https://laws.uaic.ro/files/docs/articole/2013/volII/02_IoanaCostea2013.pdf (vizitat la 28.04.2016)

Prezentat la : 15.10.2017