

DECIZIA nr. 359 din 01.08.2012
privind solutionarea contestatiei formulata de
SC ABC SRL, cu sediul in Bucuresti,
inregistrata la D.G.F.P.-M.B. sub nr./2012

Directia Generala a Finantelor Publice a municipiului Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata cu adresa nr./2012 de catre Administratia Finantelor Publice sector x cu privire la contestatia SC ABC SRL nr. /2012, inregistrata la organul fiscal teritorial sub nr. /2012.

Obiectul contestatiei il constituie raportul de inspectie fiscala nr. F-S XXX/2012 comunicat societatii sub semnatura si stampila in data de 02.03.2012.

Prin contestatia formulata SC ABC SRL contesta TVA in suma de V lei.

Avand in vedere prevederile art.205 si art. 209 alin.(1) lit. a) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare Directia Generala a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti este investita sa se pronunte asupra cauzei.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezulta urmatoarele:

I. Prin adresa nr. 626/22.03.2012, inregistrata sub nr. .../2012 SC ABC SRL a formulat contestatie impotriva dispozitiei privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala inregistrata sub nr./2012, precizand ca aceasta contestatie o extinde si asupra raportului de inspectie fiscala intocmit la data de 29.02.2012 in care s-a precizat in mod expres faptul ca suma de V lei reprezentand TVA achitata in cursul anului 2011 nu mai poate fi recuperata, cu mentiunea ca nu se poate face o precizare motivata in drept care sa justifice acest punct de vedere.

II. Prin decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-S YYY/2012 organele fiscale din cadrul Administratiei Finantelor Publice sector x au stabilit o diferenta suplimentara de TVA in suma cumulata de V lei pentru perioada 01.12.2010-30.09.2011, ceea ce a condus la respingerea la rambursare a sumei de V lei.

Motivele de fapt si de drept sunt precizate la pct. 2.2.2 si 2.2.3 din decizie, iar la pct. 5 "Dispozitii finale" se mentioneaza expres ca la baza emiterii deciziei de impunere a stat raportul de inspectie fiscala care, impreuna cu anexele, contine 25 pagini.

Totodata, in baza aceluiasi raport de inspectie fiscala a fost emisa si dispozitia privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr. DMM/2012.

In data de 02.03.2012, sub semnatura si stampila, au fost comunicate societatii dispozitia privind masurile stabilite de organele de inspectie

fiscala nr. DMM/2012, decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-S YYY/2012 si raportul de inspectie fiscala nr. F-S XXX/2012.

III. Din documentele existente la dosarul cauzei, a actelor depuse de contestatoare in dovedirea contestatiei formulate si in raport cu actele normative in vigoare, se desprind urmatoarele considerente:

Cauza supusa solutionarii este daca organul de solutionare se poate investi cu solutionarea pe fond a contestatiei, in conditiile in care contestatia societatii vizeaza in mod expres doar raportul de inspectie fiscala, avand in vedere ca sumele contestate au fost stabilite ca diferente suplimentare numai prin decizia de impunere emisa in urma inspectiei fiscale.

In fapt, in vederea solutionarii deconturilor de TVA cu optiune de rambursare organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Finantelor Publice sector x au verificat SC ABC SRL pentru perioada 01.12.2010-30.09.2011, constatările fiind consemnate in cuprinsul raportului de inspectie fiscala nr. F-S XXX/2012.

Aceste constatari au fost valorificate prin emiterea deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-S YYY/2012 care contine "rezultatele solutionarii decontului cu sume negative de taxa pe valoarea adaugata cu optiune de rambursare" (pct. 2.2.1), cu urmatoarele informatii:

- TVA solicitata la rambursare (cumulat): V lei;
- TVA stabilita suplimentar de plata (cumulat): V lei;
- TVA respinsa la rambursare (cumulat): V lei.

La pct. 5 "Dispozitii finale" din **decizie** sunt mentionate urmatoarele:

*" In conformitate cu art. 205 si art. 207 din Ordonanta Guvernului nr 92/200,, republicata,cu modificarile si completarile ulterioare, impotriva **sumelor din prezenta decizie se poate face contestatie**, care se depune, in termen de 30 zile de la comunicare, la organul fiscal emitent, sub sanctiunea decaderii.*

La prezenta Decizie de impunere se anexeaza Raportul de inspectie fiscala care, impreuna cu anexele, contine 25 pagini.

Prezenta decizie reprezinta titlu de creanta".

Prin adresa nr. .../2012, inregistrata sub nr./2012 SC ABC SRL a formulat contestatie impotriva dispozitiei privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala inregistrata sub nr. DMM/2012, precizand ca aceasta contestatie o extinde si asupra raportului de inspectie fiscala intocmit la data de 29.02.2012.

Contestatia societatii impotriva dispozitiei privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala inregistrata sub nr. DMM/2012 a fost solutionata de organul fiscal emitent in temeiul art. 209 alin. (2) din Codul de procedura fiscala prin decizia nr. ZZZ/2012, asa cum rezulta din adresa Administratiei Finantelor Publice sector x inregistrata sub nr./2012

In virtutea rolului sau activ, cu adresa nr./2012 organul de solutionare a contestatiei i-a facut cunoscut societatii contestatoare reglementarea legala in materia contestarii actelor administrative fiscale, cu urmatoarele precizari:

„Fata de dispozitiile legale sus-citate va invederam ca singurul act care poate fi contestat este decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscala, la baza acesteia stand constatarile din raportul de inspectie fiscala.

Deoarece prin contestatia formulata va indreptati impotriva raportului de inspectie fiscala intocmit la data de 29.02.2012, fara sa individualizati decizia de impunere ce constituie act administrativ si titlu de creanta in materie fiscala, in termen de 5 zile de la primirea prezentei urmeaza sa individualizati cu claritate decizia de impunere pe care intelegeti sa o contestati, in raport de motivele invocate.

Netransmiterea celor solicitate la registratura directiei noastre in termenul sus precizat va atrage solutionarea cauzei in limitele celor fixate de dvs. prin contestatia nr./2012”.

Adresa nr./.....2012 a fost transmisa prin posta si confirmata de primire in data de **05.07.2011**, iar pana la data prezentei **SC ABC SRL nu a dat curs celor solicitate.**

In drept, potrivit art. 85, art. 88, art. 109, art. 206 si art. 209 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:

“Art. 85. - (1) Impozitele, taxele, contributiile si alte sume datorate bugetului general consolidat **se stabilesc** astfel:

- a) prin declaratie fiscala, in conditiile art. 82 alin. (2) si art. 86 alin. (4);
- b) prin **decizie emisa de organul fiscal**, in celelalte cazuri”.

“Art. 88. - Sunt asimilate deciziilor de impunere și următoarele acte administrative fiscale:

a) deciziile privind rambursări de taxă pe valoarea adăugată și deciziile privind restituiri de impozite, taxe, contribuții și alte venituri ale bugetului general consolidat;

- b) deciziile referitoare la bazele de impunere;
- c) deciziile referitoare la obligațiile de plată accesorii;
- d) [abrogată];
- e) deciziile privind nemodificarea bazei de impunere”.

“Art. 109. - (2) La finalizarea inspectiei fiscale, **raportul intocmit va sta la baza emiterii deciziei de impunere care va cuprinde si diferente in plus sau in minus, dupa caz, fata de creanta fiscala existenta la momentul inceperii inspectiei fiscale.** In cazul in care baza de impunere nu se modifica, acest fapt va fi stabilit printr-o decizie privind nemodificarea bazei de impunere”.

“Art. 206. - (1) Contestatia se formuleaza in scris si va cuprinde:

- a) datele de identificare a contestatorului;
- b) **obiectul contestatiei**;
- c) motivele de fapt si de drept;
- d) **dovezile pe care se intemeiaza**;

e) semnatura contestatorului sau a imputernicitului acestuia, precum și stampila în cazul persoanelor juridice. Dovada calitatii de imputernicit al contestatorului, persoana fizică sau juridică, se face potrivit legii.

(2) **Obiectul contestației îl constituie numai sumele și măsurile stabilite și înscrise de organul fiscal în titlul de creanță sau în actul administrativ fiscal atacat, cu excepția contestației împotriva refuzului nejustificat de emitere a actului administrativ fiscal.** “

” Art. 209. - (1) Contestațiile **formulate împotriva deciziilor de impunere**, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, precum și a deciziilor pentru regularizarea situației, emise în conformitate cu legislația în materie vamală, se soluționează după cum urmează:

a) contestațiile care au ca obiect impozite, taxe, contribuții, datorii vamale, precum și accesoriile acestora, al cărui quantum este sub 1.000.000 lei, se soluționează de către organele competente constituite la nivelul direcțiilor generale unde contestații au domiciliul fiscal”.

În speta sunt aplicabile și prevederile Normelor metodologice de aplicare a Codului de procedură fiscală, aprobate prin H.G. nr. 1.050/2004 care stipulează următoarele:

”106.1. Rezultatul inspecției fiscale generale sau parțiale va fi consemnat într-un raport de inspecție fiscală.

106.2. La raportul privind rezultatele inspecției fiscale se vor anexa, ori de câte ori este cazul, actele privind constatările preliminare, cum sunt procesele-verbale încheiate inclusiv cu ocazia controalelor inopinate și/sau încrucisate și orice alte acte.

106.3. Raportul de inspecție fiscală se semnează de către organele de inspecție fiscală, se verifică și se avizează de șeful de serviciu. **După aprobarea raportului de către conducătorul organului de inspecție fiscală, se va emite decizia de impunere de către organul fiscal competent teritorial** ”.

De asemenea, în Instrucțiunile privind întocmirea și obiectivele minime ale Raportului de inspecție fiscală, aprobate prin Ordinul președintelui A.N.A.F. nr. 1.181/2007 privind modelul și conținutul Raportului de inspecție fiscală se precizează următoarele:

”Raportul de inspecție fiscală se întocmește de echipa de inspecție fiscală pentru consemnarea constatărilor inspecției fiscale, indiferent dacă se stabilesc sau nu diferențe de obligații fiscale suplimentare în cadrul unei inspecții fiscale generale ori parțiale.

[...]

Raportul de inspecție fiscală va fi semnat de organele de inspecție fiscală, avizat de șeful serviciului/biroului și aprobat de conducătorul activității de inspecție fiscală.

Raportul de inspecție fiscală stă la baza întocmirii următoarelor acte administrative fiscale:

- **decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală;**

- **decizia de nemodificare a bazei impozabile;**

- **dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală.**

Raportul va fi întocmit în 3 (trei) exemplare, dintre care unul pentru contribuabil, unul pentru organele de inspecție fiscală și unul pentru organul

fiscal de administrare competent, unde contribuabilul este luat în evidență ca plătitor de impozite și taxe.

Raportul de inspecție fiscală se anexează la actul administrativ fiscal emis, după caz, respectiv la decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, la decizia de nemodificare a bazei de impunere sau la dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală”.

Se retine ca in urma inspectiei fiscale, organele de inspectie fiscala pot emite numai trei categorii de acte administrative fiscale:

- **decizii de impunere** care reprezinta si titluri de creanta fiscala, pentru stabilirea diferentelor in plus sau in minus, dupa caz, fata de creantele fiscale existente la momentul inceperii inspectiei fiscale;

- **dispozitii de masuri** pentru masurile stabilite ce nu se concretizeaza in obligatii fiscale datorate bugetului general consolidat;

- **decizii de nemodificare** a bazei de impunere, atunci cand in urma inspectiei fiscala nu se determina nicio diferenta fata de creantele fiscale existente la momentul inceperii inspectiei fiscale.

Astfel, titlul de creanta fiscala si act administrativ fiscal susceptibil a fi contestat este **numai decizia de impunere deoarece numai aceasta creeaza o situatie juridica noua prin stabilirea obligatiilor fiscale in sarcina societatii contestatoare**. De altfel, in art. 206 alin. (2) din O.G. nr. 92/2003, republicata se prevede cu claritate faptul ca obiectul contestatiei il pot constitui numai sumele si masurile stabilite intr-un titlu de creanta sau intr-un act administrativ fiscal.

Raportul de inspectie fiscala nu creeaza prin el insusi o situatie juridica noua, el fiind supus avizarii sefului de serviciu si aprobarii conducatorului organului de inspectie fiscala si stand la baza emiterii deciziei de impunere. *Sumele inscrise in raport reprezinta doar constatari ale organului de inspectie, care nu se pot concretiza in obligatii de plata opozabile contribuabilului si susceptibile a fi supuse executarii silita in caz de neplata*, in conditiile in care legiuitorul a prevazut in mod expres faptul ca numai decizia de impunere poate constitui titlu de creanta in materie fiscala.

Se retine faptul ca, dupa depunerea contestatiei, organul de solutionare si-a exercitat rolul activ si i-au facut cunoscute societatii toate reglementarile legale in materia solutionarii contestatiei si au indrumat-o in vederea respectarii lor. Astfel, desi organul de solutionare a contestatiei i-a invederat societatii faptul ca singurul act care poate fi contestat este **decizia de impunere**, la baza acesteia stand constatările din raportul de inspectie fiscala si i-a solicitat sa precizeze, in termen de 5 zile, decizia de impunere pe care intelege sa o conteste, SC ABC SRL **nu a dat curs solicitarii organului de solutionare**.

Sub aspect procedural, potrivit art. 2 alin. (3) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata si in conformitate cu **principiul disponibilitatii care guverneaza procesul civil**, societatea contestatoare a stabilit cadrul procesual, determinand limitele cererii sale si obiectul actiunii.

Intrucat prin contestatia inregistrata sub nr./2012 SC ABC SRL s-a indreptat impotriva raportului de inspectie fiscala intocmit la data de2012 si nu a raspuns solicitarii de a preciza daca intelege sa se indrepte si impotriva deciziei de impunere emisa in baza raportului, organul de solutionare a contestatiei este tinut de cererea societatii, astfel cum a fost formulata, neputandu-si depasi limitele, deoarece obligatia sa este de a se pronunta numai cu privire la obiectul stabilit prin contestatie, in speta raportul de inspectie fiscala nr. F-S XXX/2012.

Avand in vedere si prevederile art. 213 alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare conform carora "**Solutionarea contestatiei se face in limitele sesizarii**" coroborate cu cele ale alin. (5) din acelasi articol, unde se prevede ca "**Organul de solutionare competent se va pronunta mai intai asupra exceptiilor de procedura si asupra celor de fond, iar cand se constata ca acestea sunt intemeiate, nu se va mai proceda la analiza pe fond a cauzei**", rezulta ca organul de solutionare a contestatiei nu se poate substitui societatii contestatoare in privinta precizarii obiectului contestatiei si nu poate proceda la analiza pe fond a cauzei intrucat raportul de inspectie fiscala nu este o decizie de impunere, un act administrativ fiscal asimilat deciziei de impunere sau o decizie pentru regularizarea situatiei in materie vamala ce pot face obiectul contestatiilor aflate in competenta de solutionare a organelor specializate stabilita la art. 209 alin. (1) lit. a) din aceeaasi ordonanta.

Pentru considerentele aratate mai sus si in temeiul art. 85 alin. (1) lit. b), art. 88, art. 109 alin. (2), art. 206 alin. (2), art. 209 alin. (1) lit. a) si art. 213 alin. (1) si alin. (5) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, pct. 106.3 din Normele metodologice de aplicare a Codului de procedura fiscala, aprobate prin H.G. nr. 1.050/2004 si Instructiunilor privind intocmirea si obiectivele minimale ale Raportului de inspectie fiscala, aprobate prin Ordinul presedintelui A.N.A.F. nr. 1.181/2007 privind modelul si continutul Raportului de inspectie fiscala

DECIDE:

Respinge ca inadmisibila contestatia SC ABC SRL formulata impotriva raportului de inspectie fiscala nr. F-S YYY/2012 intocmit de organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Finantelor Publice sector x.

Prezenta decizie este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi contestata in termen de 6 luni de la data comunicarii la Tribunalul Bucuresti.