

MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE  
AGENȚIA NAȚIONALĂ DE ADMINISTRARE FISCALĂ  
DIRECȚIA GENERALĂ REGIONALĂ A FINANTELOR PUBLICE PLOIEȘTI  
Serviciul Soluționare Contestații

**DECIZIA nr. 380 din ..... 2017**  
privind soluționarea contestației formulate de  
**S.C. ....S.R.L.**  
din ....., județul .....

Cu adresa nr. ....., înregistrată la **Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice** .... sub nr. ....., **Administrația Județeană a Finanțelor Publice** .... a înaintat dosarul contestației formulate de **S.C. ....S.R.L** din ....., județul ....., împotriva *Raportului de inspecție fiscală nr. ....* emis de organele de inspecție fiscală din A.J.F.P.....

**S.C. ....S.R.L** are sediul social în ....., județul ....., este înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului sub nr. ....și are codul unic de înregistrare .....

**Obiectul contestației** îl constituie suma totală de .... lei reprezentând :

- impozit pe profit .....lei;
- taxă pe valoarea adăugată .....lei.

**Contestația a fost depusă în termenul legal de 45 zile** prevăzut de art.270 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, actualizată - Titlul VIII "Soluționarea contestațiilor formulate împotriva actelor administrative fiscale", respectiv actul atacat a fost comunicat societății în data de ....., iar contestația a fost înregistrată la A.J.F.P Prahova sub nr. ....

Începând cu data de .....societatea se află în procedura de insolvență.

Cauza supusă soluționării este dacă D.G.R.F.P. ...., prin organul de soluționare contestații se poate investi cu soluționarea pe fond a contestației, în condițiile în care contestația societății vizează doar raportul de inspecție fiscală, care nu are caracter de act administrativ fiscal, suma contestată fiind stabilită ca diferență suplimentară numai prin decizia de impunere emisă în urma inspecției fiscale iar contestația este semnată și ștampilată de o persoană care nu mai are calitatea de a contesta.

**Societatea contestatoare susține următoarele:**

„ Subsemnata .....asociat unic si administrator statutar al .....SRL [...] formulez contestație la Raportul de inspecție fiscală nr. ...., comunicat la data de .....

Contest concluziile raportului de inspecție fiscală, având în vedere următoarele:

- perioada controlată în cadrul inspecție fiscale a fost .....– .....

Conform Codului de procedură fiscală [...], deci perioada verificată este mai mare decât perioada prevăzută în Codul de Procedură Fiscală.

- în raportul de inspecție fiscală se afirmă că societatea nu a pus la dispoziția echipei de control actele privind evidenta tehnico-operativă aferentă perioadelor .....– .....si .....– ....., Documentele aferente anului .....trebuiau solicitate fostului administrator [...]. În perioada .....– .....societatea nu a mai desfășurat activitate, deci nu au existat documente.

- .....nu avea cum să verifice la acea dată dacă societățile furnizoare sau clienții societății au declarat sau nu în declarația 394 achizițiile și livrările la sau de la societatea mai sus menționată, mai mult de atât societatea a mai fost verificată în această perioadă și nu au fost depistate deficiențe.

- considerăm ca nu este corect să se ia în considerare doar veniturile obținute din vânzarea mărfurilor, dar nu și cheltuielile cu privire la achiziționarea acestora. Dacă nu erau făcute acele cheltuieli nu era posibil să se realizeze acele venituri care s-au raportat.

Având în vedere cele arătate mai sus vă solicităm anularea raportului de inspecție fiscală și a măsurilor dispuse de executare silită”.

Conform Raportului de inspecție fiscală nr..... încheiat de organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. ...., inspecția fiscală a cuprins perioada .....- .....pentru impozitul pe profit și .....- .....pentru taxa pe valoarea adăugată.

**S.C. ....S.R.L** are ca principal obiect de activitate " ..... " - cod CAEN .....

## 1. Referitor la calitatea procesuală a persoanei care a formulat contestația

Conform prevederilor art.280 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, și precizărilor pct.9.3 din Ordinul nr. 3.741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, organul de soluționare a contestației are obligația de a verifica existența excepțiilor de procedură și apoi a celor de fond, înainte de a proceda la soluționarea pe fond a contestației.

Prin încheierea de sedință din data de .....în dosarul nr. ....Tribunalul ..... a dispus deschiderea procedurii simplificate a insolvenței față de debitoare, dizolvarea și ridicarea dreptului de administrare al acesteia, fiind desemnat lichidator judiciar .....

Întrucât conform celor mai sus prezentate , titularul dreptului de acțiune este ..... , prin adresa nr. .... din .....Serviciul Soluționare Contestații din cadrul D.G.R.F.P..... a solicitat lichidatorului judiciar .....să precizeze dacă își însușește contestația formulată în data de ..... de către S.C. ....S.R.L prin administratorul statutar al acesteia.

Adresa nr. .... din .....a fost transmisă prin poștă și returnată în data de ....., cu mențiunea „ *Avizat, Reavizat și expirat termenul de păstrare*”, potrivit confirmării de primire anexata în original la dosarul cauzei.

În condițiile în care contestația nu a fost formulată, semnată și depusă de către lichidatorul judiciar .....– titularul dreptului la acțiune, ci de către administratorul statutar al S.C. ....S.R.L – doamna ....., în conformitate cu prevederile pct. 9.4. din Instrucțiunile sus menționate, organul de soluționare constată excepția lipsei de calitate procesuală a persoanei fizice care a formulat, semnat și transmis contestația.

În fapt, cu adresa înregistrată la A.J.F.P. .... sub nr. ...., S.C. .... S.R.L prin administratorul statutar doamna ....., a formulat contestație împotriva Raportului de inspecție fiscală nr. ...., document emis de A.J.F.P. .... - Activitatea de Inspecție fiscală.

**În drept**, Legea nr. 85/2014 privind procedura insolvenței, cu modificările și completările ulterioare, prevede:

„ **Art. 63** - (1) *În cazul în care dispune trecerea la faliment, judecătorul-sindic va desemna un lichidator judiciar [...]*

**Art. 64** - *Principalele atribuții ale lichidatorului judiciar, în cadrul prezentului capitol, sunt: [...]*

b) *conducerea activității debitorului*

**Art. 85** - (4) *Dreptul de administrare al debitorului încetează de drept la data la care se dispune deschiderea falimentului.”*

Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, prevede:

„ **Art. 268 - Posibilitatea de contestare**

(2) *Este îndreptățit la contestație numai cel care consideră că a fost lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal.*

**Art. 269 - Forma și conținutul contestației**

(1) *Contestația se formulează în scris și va cuprinde:[...]*

e) *semnătura contestatorului sau a împuternicitului acestuia. Dovada calității de împuternicit al contestatorului, persoană fizică sau juridică, se face potrivit legii.*

**Art. 280 - Respingerea contestației pentru neîndeplinirea condițiilor procedurale**

(1) *Dacă organul de soluționare competent constată neîndeplinirea unei condiții procedurale, contestația se respinge fără a se proceda la analiza pe fond a cauzei.”*

Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Ordinul președintelui ANAF nr. 3741/2015 precizează:

„ 2.2. *În cazul în care contestatorul se află în procedură de insolvență/reorganizare/faliment/lichidare și i-a fost ridicat dreptul la propria administrare, contestația va purta semnătura administratorului special/administratorului judiciar sau a lichidatorului, după caz, și va fi însoțită de actul prin care a fost numit.*

10.9. În situația în care, la data reluării procedurii administrative, contestatara se află în procedură de insolvență/reorganizare/faliment/lichidare și i-a fost ridicat dreptul la propria administrare, organul de soluționare competent va solicita administratorului judiciar sau lichidatorului, după caz, să precizeze dacă menține contestația formulată de societate, direct sau prin împuternicit.

12.1. Contestația poate fi respinsă ca:[...]

b) fiind depusă de o persoană lipsită de calitatea de a contesta, în situația în care aceasta este formulată de o persoană fizică sau juridică lipsită de calitate procesuală;”.

Din interpretarea textelor legale mai sus citate, rezultă că de la data la care se dispune deschiderea procedurii falimentului, societatea comercială debitoare nu mai are dreptul la propria-i administrare, aceasta fiind preluată de către lichidator.

Contestata formulată de debitorul obligației de plată trebuie să îmbrace anumite cerințe precizate expres de lege, sub sancțiunea respingerii ei fără a se mai antama fondul cauzei.

Se reține că la **S.C. ....S.R.L** se află în procedura falimentului și nu mai are dreptul la propria administrare, astfel încât la data formulării contestației administratorul statutar nu mai poate formula contestație, fiind lipsit de calitate procesuală, acest drept revenind lichidatorului numit de instanța de judecată.

Drept urmare, prin adresa nr. ....din ....., Serviciul Soluționare Contestatii din cadrul D.G.R.F.P. .... a solicitat lichidatorului judiciar ....din ....., județul ....., să se pronunțe asupra contestației formulată în data de ....de către **S.C. ....S.R.L.**, respectiv dacă menține contestația formulată de societate. Adresa a fost transmisă prin poștă, cu scrisoare cu recomandare de primire, la ....din ....., ....., județul ....., însă plicul de corespondență a fost returnat de operatorul poștal Poșta Română cu mențiunea „ Avizat reavizat expirare termen de păstrare” potrivit confirmării de primire anexate în original la dosarul contestației.

Fată de cele prezentate mai sus, **se va respinge contestația ca fiind formulată de o persoană care nu mai are calitatea de a contesta**, contestația neîndeplinind condițiile de valabilitate prevăzute la art. 269 alin. (1) lit. e) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, respectiv nu este însușită de titularul dreptului la acțiune, respectiv lichidatorul numit prin hotărâre judecătorească.

## **2. Referitor la capătul de cerere privind contestația formulată de S.C. .... S.R.L împotriva Raportului de inspecție fiscală nr. ...., precizăm următoarele:**

Cu adresa înregistrată la A.J.F.P. .... sub nr. .... din data de ....s-a formulat contestație împotriva Raportului de inspecție fiscală nr. ....întocmit de organele de inspecție fiscală din A.J.F.P. .... pentru S.C. ....S.R.L.

Raportul de inspecție fiscală nr. .... încheiat de organele de inspecție fiscală aparținând A.J.F.P. ....- Activitatea de Inspecție fiscală la S.C. ....S.R.L a avut ca obiectiv verificarea modului de constituire, evidențiere și declarare a impozitului pe profit pentru perioada .....și a taxei pe valoarea adăugată pentru perioada .....-..... .

În urma verificării efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat deficiente privind modul de determinare a bazei impozabile, care pe total perioadă verificată, respectiv .....- .....pentru impozit pe profit și .....- .....pentru taxa pe valoarea adăugată, având în vedere și rezultatul fiscal stabilit de societatea comercială au condus la stabilirea de obligații fiscale suplimentare în sumă de .....lei reprezentând impozit pe profit (.....lei) și taxa pe valoarea adăugată (.....lei).

Constatările organelor de inspecție fiscală au fost valorificate prin emiterea Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impunere stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. .... .

La pct. 6 "*Dispoziții finale*" din decizie sunt menționate următoarele: "*În conformitate cu art. 268 și 270 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, împotriva prezentului act administrativ fiscal se poate formula contestație [...].*"

La prezenta decizie de impunere se anexează Raportul de inspecție fiscală care, împreună cu anexele, conține 25 pagini.

Prezenta decizie reprezintă titlu de creanță."

Decizia de impunere nr. .... nu a fost contestată de societate.

În virtutea rolului sau activ, cu adresa nr....., Serviciul Solutionare Contestații din cadrul D.G.R.F.P. .... a solicitat S.C. ....S.R.L să precizeze dacă contestă și Decizia de impunere nr. .... Adresa a fost transmisă cu confirmare de primire la domiciliul fiscal al societății situat în municipiul ....., județul ....., însă plicul de corespondență a fost returnat de operatorul poștal cu mențiunea „ Avizat reavizat expirare termen de păstrare”, potrivit confirmării de primire anexate la dosarul contestației.

În drept, Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, prevede:

**„ Art. 93 - Sfera și actele de stabilire a creanțelor fiscale**

(2) Creanțele fiscale se stabilesc astfel:

a) prin declarație de impunere, în condițiile art. 95 alin. (4) și art. 102 alin. (2);

b) prin decizie de impunere emisă de organul fiscal, în celelalte cazuri.

**Art. 95 - Decizia de impunere**

(2) Organul fiscal emite decizie de impunere ori de câte ori acesta stabilește sau modifică baza de impozitare ca urmare a unei verificări documentare, a unei inspecții fiscale ori a unei verificări a situației fiscale personale, efectuate în condițiile legii.

**Art. 131 - Rezultatul inspecției fiscale**

(1) Rezultatul inspecției fiscale se consemnează, în scris, într-un raport de inspecție fiscală, în care se prezintă constatările organului de inspecție fiscală din punctul de vedere faptic și legal și consecințele lor fiscale[...]

(4) Raportul de inspecție fiscală stă la baza emiterii:

a) deciziei de impunere, pentru diferențe în plus sau în minus de obligații fiscale principale aferente diferențelor de baze de impozitare;

**Art. 152 - Colectarea creanțelor fiscale**

(2) Colectarea creanțelor fiscale se face în temeiul unui titlu de creanță fiscală sau al unui titlu executoriu, după caz.

**Art. 268 - Posibilitatea de contestare**

(1) Împotriva titlului de creanță, precum și împotriva altor acte administrative fiscale se poate formula contestație potrivit prezentului titlu. Contestația este o cale administrativă de atac și nu înlătură dreptul la acțiune al celui care se consideră lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal.

**Art. 269 - Forma și conținutul contestației**

(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

În spetă sunt aplicabile și prevederile pct. 5.4 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Ordinul presedintelui A.N.A.F. nr. 3741/2015, care precizează:

5.4. Raportul de inspecție fiscală/Procesul-verbal emis de organele fiscale/vamale, după caz, nu constituie titlu de creanță, acesta stând la baza emiterii actului administrativ fiscal, fapt pentru care nu poate fi contestat decât împreună cu acesta. În situația în care se contestă, totuși, doar raportul de inspecție fiscală/procesul-verbal organul de soluționare competent va solicita contestatarului, ca în termen de 5 zile să precizeze dacă înțelege să conteste și titlul de creanță, iar, în caz contrar, contestația va fi respinsă ca inadmisibilă.

Totodată conform prevederilor Ordinului nr. 3.710/2015 privind modelul și conținutul Raportului de inspecție fiscală întocmit la persoane juridice - Anexa nr. 2 – Instrucțiuni privind întocmirea Raportului de inspecție fiscală la persoane juridice:

**„ Cap. VII- Sinteza constatărilor inspecției fiscale**

Raportul de inspecție fiscală se întocmește și se semnează de organele de inspecție fiscală, se avizează de șeful serviciului și se aprobă de conducătorul structurii de inspecție fiscală.

Raportul de inspecție fiscală stă la baza întocmirii și se anexează la următoarele acte administrativ-fiscale:

a) deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice;

b) deciziei privind nemodificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale, dacă nu se constată diferențe ale bazelor de impozitare și, respectiv, de obligații fiscale principale;

c) deciziei de modificare a bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale, dacă se constată diferențe ale bazelor de impozitare, dar fără stabilirea de diferențe de obligații fiscale principale.”.

Se reține că în urma inspecției fiscale, organele de inspecție fiscală pot emite trei categorii de acte administrative fiscale:

- decizii de impunere care reprezintă și titluri de creanță fiscală, pentru stabilirea diferențelor în plus sau în minus de obligații fiscale principale aferente diferențelor de baze impozabile;

- decizii de nemodificare a bazei de impunere, atunci când în urma inspecției fiscale nu se constată diferențe ale bazelor de impozitare și respectiv de obligații fiscale principale;
- decizii de modificare a bazelor de impozitare, dacă la inspecția fiscală se constată diferențe ale bazelor de impozitare, dar fără stabilirea de diferențe de obligații fiscale principale.

Fată de cadrul normativ citat mai sus, se reține că impozitele, taxele și alte sume datorate bugetului general consolidat se stabilesc numai prin declarație de impunere a contribuabilului, asimilată unei decizii de impunere sub rezerva unei verificări ulterioare ori printr-o decizie de impunere emisă în baza raportului de inspecție fiscală.

Totodată, conform art. 1 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, actul administrativ fiscal este "*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*".

De asemenea, se reține că în materia impunerii, legiuitorul a prevăzut în mod expres și limitativ o anumită categorie de acte administrative fiscale prin care se stabilesc sume datorate bugetului general consolidat, prevederi de la care nu se poate deroga în mod unilateral.

În consecință, raportul de inspecție fiscală nu este un act administrativ fiscal, în sensul art. 1 din Codul de procedură fiscală, ci numai o formă procedurală prealabilă inspecției fiscale, care nu poate fi atacată decât împreună cu actele administrative fiscale emise în urma inspecției fiscale.

Astfel, titlu de creanță fiscală și act administrativ fiscal susceptibil a fi contestat este numai decizia de impunere, deoarece numai aceasta creează o situație juridică nouă prin stabilirea obligațiilor fiscale în sarcina societății contestată. De altfel, la art. 269 alin. (2) din Codul de procedură fiscală se prevede cu claritate faptul că obiectul contestației îl pot constitui numai sumele și măsurile stabilite și înscrise de organul fiscal în titlul de creanță sau în actul administrativ fiscal.

Raportul de inspecție fiscală nu creează prin el însuși o situație juridică nouă, acesta stând la baza emiterii deciziei de impunere. Sumele înscrise în raport reprezintă doar constatări ale organului de inspecție, care nu se pot concretiza în obligații de plată opozabile contribuabilului și susceptibile a fi supuse executării silite în caz de neplată, în condițiile în care legiuitorul a prevăzut în mod expres faptul că numai decizia de impunere poate constitui titlu de creanță în materie fiscală.

Întrucât prin contestația înregistrată la A.J.F.P. ....sub nr. .... din .....**S.C.....S.R.L.** s-a îndreptat împotriva Raportului de inspecție fiscală nr. ....în care au fost prezentate constatările inspecției fiscale din punct de vedere factual și legal, raport ce a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. ....iar prin contestația formulată societatea nu înțelege să se îndrepte și împotriva Deciziei de impunere nr. ....emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr....., organul de soluționare a contestației neputându-și depăși limitele, deoarece obligația sa este de a se pronunța numai cu privire la obiectul stabilit prin contestație, în spetă Raportul de inspecție fiscală nr. .... .

Având în vedere și prevederile **art. 276 alin. (1) din Legea nr. 207/2015** privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora "*Soluționarea contestației se face în limitele sesizării*", coroborate cu cele ale **alin. (6)** din același articol, unde se prevede că "*Organul de soluționare competent se pronunță mai întâi asupra excepțiilor de procedură și asupra celor de fond, iar, când se constată că acestea sunt întemeiate, nu se mai procedează la analiza pe fond a cauzei*", rezultă că organul de soluționare a contestației nu se poate substitui societății contestată în privința precizării obiectului contestației și nu poate proceda la analiza pe fond a cauzei întrucât raportul de inspecție fiscală nu este un titlu de creanță și deci nu poate face obiectul contestațiilor aflate în competența de soluționare a organelor specializate stabilită la art. 272 din același act normativ, motiv pentru care **contestația societății comerciale se va respinge ca inadmisibilă**, pentru acest capăt de cerere.

**Concluzionând** analiza contestației formulată de **S.C. .... S.R.L .....**, județul .....împotriva Raportului de inspecție fiscală nr. ....emis de Direcția Generală a Finanțelor Publice ..... – A.J.F.P. ....- Activitatea de Inspectie Fiscală, în conformitate cu prevederile art. 269 alin.(1) lit. e) și art. 280 alin.(1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.2.2, pct. 5.4 și pct. 12.1 lit. b) din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Ordinul președintelui A.N.A.F. nr. 3741/2015, se

**DECIDE :**

**1. Respingerea contestației ca fiind formulată de o persoană lipsită de calitatea de a contesta și inadmisibilă.**

**2. Prezenta decizie este definitivă în sistemul căilor administrative de atac**, dar poate fi atacată la instanța judecătorească de contencios administrativ competentă, în termen de 6 (șase) luni de la data comunicării, conform prevederilor legale.

**DIRECTOR GENERAL**