

**DECIZIA nr.357/ 2014**  
privind solutionarea contestatiei formulata de  
**persoana fizica X,**  
inregistrata la D.G.R.F.P.B. sub nr. ..

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata de Administratia Sectorului 3 a Finantelor Publice, prin adresa nr. ..., inregistrata sub nr. ..., completata cu adresa nr. .. inregistrata sub nr. ..., asupra contestatiei formulata de persoana fizica X, cu domiciliul in Bucuresti, str. ...

Obiectul contestatiei, transmisa prin posta la data de **07.11.2013** si inregistrata la Administratia Sectorului 3 a Finantelor Publice sub nr. ..., completata cu adresele inregistrate sub nr. .. si nr. .. si cu adresa inregistrata la DGRFPB sub nr. ..., il constituie Decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit de inspectia fiscala pentru persoane fizice care realizeaza venituri impozabile din activitati economice nedeclarate organelor fiscale nr. ..., emisa de organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Sectorului 3 a Finantelor Publice in baza raportului de inspectie fiscala nr. ..., comunicate in data de **11.10.2013**, prin care s-a stabilit impozit pe venit in suma de **.. lei**.

Avand in vedere prevederile art. 205 alin. (1), art. 207 (1) si art. 209 alin. (1) lit. (a) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, Directia Generala Regionala a Finantelor Publice este investita sa solutioneze contestatia formulata de persoana fizica X.

Din analiza documentelor aflate la dosarul cauzei s-au constatat urmatoarele:

**I.** In sustinerea contestatiei, contribuabilul aduce urmatoarele argumente:

- in avizul de inspectie fiscala este evidentiata eronat data de 11.10.2012, ca fiind data inceperii inspectiei fiscale, intrucat avizul a fost intocmit la data de 25.09.2013 si comunicat la data de 26.09.2013;
- in raportul de inspectie fiscala este mentionata eronat data avizului de inspectie fiscala ca fiind 25.09.2011, inspectia fiscala desfasurandu-se in perioada 01.10.2013-07.10.2013;
- anul 2007 nu putea forma obiectul inspectiei fiscale, intrucat inspectia fiscala se efectueaza in cadrul termenului de prescriptie a dreptului de a stabili obligatii fiscale;

In concluzie contestatarul sustine ca Decizia de impunere nr. .. este nula, conform art. 98 raportat la art. 91 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala.

**II.** In baza raportului de inspectie fiscala nr. .. s-a emis Decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit de inspectia fiscala pentru persoane fizice care realizeaza venituri impozabile din activitati economice nedeclarate organelor fiscale nr. ..., prin care organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Sectorului 3 a Finantelor Publice au stabilit impozitul pe venit in suma de **.. lei**.

**III.** Luand in considerare motivele invocate de contestatar, documentele existente la dosarul contestatiei, precum si actele normative in vigoare, se retin urmatoarele:

**3.1. Referitor la aspectele de procedura**

*Cauza supusa solutionarii este daca aspectele semnalate de contestatar, ce vizeaza mentionarea eronata de catre organele de inspectie fiscala a datei de incepere a inspectiei fiscale in avizul de inspectie fiscala nr. sunt de natura sa atraga nulitatea deciziei de impunere emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr.*

**In fapt**, prin contestatia formulata persoana fizica X sustine faptul ca in avizul de inspectie fiscala este evidentiata eronat data de 11.10.2012, ca fiind data inceperii inspectiei fiscale, iar in raportul de inspectie fiscala este mentionata eronat data avizului de inspectie fiscala ca fiind 25.09.2011, intrucat avizul a fost intocmit la data de 25.09.2013 si comunicat la data de 26.09.2013, inspectia fiscala desfasurandu-se in perioada 01.10.2013-07.10.2013.

**In drept**, potrivit art. 6, art. 96, art. 101, art. 102 si art. 109 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:

**“Art. 6 - Exercitarea dreptului de apreciere**

Organul fiscal este îndreptăţit să aprecieze, în limitele atribuţiilor şi competenţelor ce îi revin, relevanţa stărilor de fapt fiscale şi să adopte soluţia admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză.”

**“Art. 96 - (1)** Formele de inspectie fiscală sunt:

a) inspectia fiscală generală, care reprezintă activitatea de verificare a tuturor obligaţiilor fiscale ale unui contribuabil, pentru o perioadă de timp determinată;

b) inspectia fiscală parţială, care reprezintă activitatea de verificare a uneia sau mai multor obligaţii fiscale, pentru o perioadă de timp determinată.

**(2) Inspectia fiscală se poate extinde asupra tuturor raporturilor relevante pentru impozitare, dacă acestea prezintă interes pentru aplicarea legii fiscale.”**

**“Art. 101 - Avizul de inspectie fiscală**

**(1)** Înaintea desfăşurării inspectiei fiscale, organul fiscal are obligaţia să înştiinţeze contribuabilul în legătură cu acţiunea care urmează să se desfăşoare, prin transmiterea unui aviz de inspectie fiscală.

(...)

**Art. 102. – (1)** Avizul de inspectie fiscală se comunică contribuabilului, în scris, înainte de începerea inspectiei fiscale, astfel:

(...)

b) cu 15 zile pentru ceilalţi contribuabili.(...)

**(5) Contribuabilul poate renunţa la beneficiul perioadei de comunicare a avizului de inspectie fiscală prevăzut la alin. (1).**

**(6)** Data începerii inspectiei fiscale este data menţionată în registrul unic de control. **În cazul contribuabililor care nu deţin sau nu prezintă organelor de inspectie fiscală registrul unic de control, această dată se înscrie într-un proces-verbal de constatare.**

**Art. 109. - (1)** Rezultatul inspectiei fiscale se consemnează, în scris, într-un raport de inspectie fiscală, în care se prezintă constatările inspectiei fiscale din punct de vedere faptic şi legal.

(2) Raportul de inspectie fiscală se întocmeşte la finalizarea inspectiei fiscale şi cuprinde toate constatările în legătură cu perioadele şi obligaţiile fiscale verificate. În cazul în care contribuabilul şi-a exercitat dreptul prevăzut la art. 107 alin. (4), raportul de inspectie fiscală cuprinde şi opinia organului de inspectie fiscală, motivată în drept şi în fapt, cu privire la acest punct de vedere.”

**In speta**, se retine ca prin avizul de inspectie fiscala nr. .. a fost informat contribuabilul cu privire la verificarea impozitului pe venit pe perioada 01.01.2007 – 31.12.2009, avand mentionata drept data de incepere a inspectiei fiscale 11.10.2012.

Avizul de inspectie fiscala inregistrat sub nr. .., a fost comunicat contribuabilului prin remiterea sub semnatura in data de **26.09.2013**, in aceeasi data contribuabilul fiind de acord ca inspectia sa inceapa in data de **01.10.2013**, asa cum rezulta din mentiunea domnului X pe exemplarul avizului de inspectie fiscala.

Cu privire la mentiunile contestatarului cu privire la avizul de inspectie fiscala, organul de inspectie fiscala precizeaza prin referatul cu propunerile de solutionare a contestatiei nr. .. faptul ca in cuprinsul

Avizului de inspectie fiscala inregistrat sub nr. ... precum si a Raportului de inspectie fiscala nr. .. pag. 1 alin. 2 a fost redactata eronat data de incepere a inspectiei fiscala ca fiind data de 11.10.2012 respectiv data avizului ca fiind 25.09.2011, data corecta de incepere a inspectiei fiscale fiind data de 01.10.2013, iar data avizului de inspectie fiscala fiind data de 25.09.2013.

In acest sens, organul fiscal anexeaza la dosarul contestatiei copia borderoului (pag.1) privind numerele de inregistrare utilizate de Activitatea de Inspectie Fiscala in data de 25.09.2013, din care rezulta ca numarul de inregistrare ... sub care a fost inregistrat avizul de inspectie fiscala in data de 25.09.2013 face parte din plaja de numere alocata Activitatii de Inspectie Fiscala pentru anul 2013.

Avand in vedere cele mai sus mentionate, se retine faptul ca motivele invocate de contestatar sunt pur formale, la limita formalismului excesiv, in conditiile in care acesta nu aduce niciun argument din care sa rezulte ca a fost vatamat in vreun fel de procedura de desfasurare a inspectiei fiscale in baza avizului nr. .. si cu atat mai putin ca i s-a produs vreo vatamare care nu poate fi inlaturata decat prin nulitatea actelor emise in urma inspectiei fiscale.

Dimpotriva, avizul a fost emis in data de 25.09.2013 si a fost comunicat contribuabilului sub semnatura in data de **26.09.2013**, iar inspectia fiscala s-a derulat in perioada **01.10.2013 – 07.10.2013**, fiind consemnat in acest sens in procesul verbal nr. ...; in aceasta perioada, contribuabilul si-a exercitat dreptul de a renunta in conformitate cu prevederile art. 102 alin. (5) din Codul de procedura fiscala, la beneficiul perioadei de comunicare a Avizului de inspectie fiscala, solicitand ca inspectia fiscala sa inceapa cu data de **01.10.2013**, iar perioada supusa inspectiei fiscale a fost 01.01.2007-31.12.2009 in ceea ce priveste impozitul pe venit.

In consecinta, contestatia domnului X urmeaza a fi respinsa ca neintemeiata pentru acest capat de cerere.

### **3.2. Referitor la exceptia de fond privind prescriptia**

*Cauza supusa solutionarii este daca la data de 08.10.2013, data emiterii deciziei atacate, dreptul organului fiscal de a stabili diferente de impozit pe venit pentru anul 2007 era prescis, in conditiile in care baza de impunere a impozitului pe venit pentru anul 2007 s-a constituit in anul 2008, iar prescriptia incepe sa curga de la data de 01.01.2009.*

**In fapt**, conform raportului de inspectie fiscala nr. ..., inspectia fiscala a vizat numai obligatiile fiscale datorate in contul impozitului pe venit pentru anul fiscal 2007 de domnul X pentru veniturile obtinute in calitatea de mandatar in suma de .. lei, pentru care contribuabilul avea obligatia sa depuna Declaratia 200 privind veniturile realizate in anul 2007 in conformitate cu art. 83 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

In urma verificarii organele fiscale au stabilit prin Decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit de inspectia fiscala pentru persoane fizice care realizeaza venituri impozabile din activitati economice nedeclarate organelor fiscale nr. ..., un impozit pe venit in suma de .. lei.

Prin contestatia formulata domnul X sustine ca termenul de prescriptie pentru impozitul pe venit aferent anului 2007 a inceput sa curga de la data de 01.01.2008 si s-a implinit la data de 01.01.2013, astfel ca dreptul organelor de inspectie fiscala de a stabili obligatii fiscale pentru anul 2007 este prescis, motiv pentru care acestea trebuiau sa nu procedeze la emiterea deciziei de impunere.

**In drept**, potrivit art. 21, art. 22, art. 23, art. 91 si art. 98 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:

“**Art. 21.** – (1) Creantele fiscale reprezintă drepturi patrimoniale care, potrivit legii, rezultă din raporturile de drept material fiscal.

(2) Din raporturile de drept prevăzute la alin. (1) rezultă atât conținutul, cât și cuantumul **creantelor fiscale**, reprezentând drepturi determinate constând în:

a) **dreptul la perceperea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume care constituie venituri ale bugetului general consolidat**, dreptul la rambursarea taxei pe valoarea adăugată, dreptul la restituirea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume care constituie venituri ale bugetului general consolidat, potrivit alin. (4), **denumite creanțe fiscale principale**;

b) dreptul la perceperea dobânzilor, penalităților de întârziere sau majorărilor de întârziere, după caz, în condițiile legii, denumite creanțe fiscale accesorii”.

“**Art. 22. – Prin obligații fiscale, în sensul prezentului cod, se înțelege:**

a) **obligația de a declara** bunurile și veniturile impozabile sau, după caz, **impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat**;

b) obligația de a calcula și de a înregistra în evidențele contabile și fiscale impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat;

c) obligația de a plăti la termenele legale impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat;

d) obligația de a plăti dobânzi, penalități de întârziere sau majorări de întârziere, după caz, aferente impozitelor, taxelor, contribuțiilor și altor sume datorate bugetului general consolidat, denumite obligații de plată accesorii;

e) obligația de a calcula, de a reține și de a înregistra în evidențele contabile și de plată, la termenele legale, impozitele și contribuțiile care se realizează prin stopaj la sursă;

f) orice alte obligații care revin contribuabililor, persoane fizice sau juridice, în aplicarea legilor fiscale”.

“**Art. 23. – (1) Dacă legea nu prevede altfel, dreptul de creanță fiscală și obligația fiscală corelativă se nasc în momentul în care, potrivit legii, se constituie baza de impunere care le generează.**

**(2) Potrivit alin. (1) se naște dreptul organului fiscal de a stabili și a determina obligația fiscală datorată”.**

“**Art. 91. – (1) Dreptul organului fiscal de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 5 ani, cu excepția cazului în care legea dispune altfel.**

**(2) Termenul de prescripție a dreptului prevăzut la alin. (1) începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală potrivit art. 23, dacă legea nu dispune altfel”.**

“**Art. 98 - Perioada supusă inspecției fiscale**

**(1) Inspecția fiscală se efectuează în cadrul termenului de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale.**

**(2) La contribuabilii mari, perioada supusă inspecției fiscale începe de la sfârșitul perioadei controlate anterior, în condițiile alin. (1).**

**(3) La celelalte categorii de contribuabili inspecția fiscală se efectuează asupra creanțelor născute în ultimii 3 ani fiscali pentru care există obligația depunerii declarațiilor fiscale. Inspecția fiscală se poate extinde pe perioada de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale, dacă este identificată cel puțin una dintre următoarele situații:**

a) există indicii privind diminuarea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat;

b) nu au fost depuse declarații fiscale în interiorul termenului de prescripție;

c) nu au fost îndeplinite obligațiile de plată a impozitelor, taxelor, contribuțiilor și altor sume datorate bugetului general consolidat.”

Totodata, potrivit art. 16 și art. 44 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“**Art. 16. – (1) Anul fiscal este anul calendaristic.**

(2) Când un contribuabil se înființează sau încetează să mai existe în cursul unui an fiscal, perioada impozabilă este perioada din anul calendaristic pentru care contribuabilul a existat".

**“Art. 44. - (1) Perioada impozabilă este anul fiscal care corespunde anului calendaristic.”**

Astfel, potrivit dispozițiilor legale anterior citate, prescripția dreptului organelor fiscale de a stabili obligații fiscale începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală, respectiv de la data de 1 ianuarie a anului următor momentului în care **s-a constituit baza de impunere a obligației fiscale, moment care determină nasterea dreptului organului fiscal de a stabili și determina obligația fiscală respectivă.**

Totodată, inspectia fiscală se poate efectua în cadrul termenului de 5 ani de la data expirării termenului de depunere a declarației fiscale, care reprezintă termenul general de prescripție în materie fiscală.

Termenul de 3 ani prevăzut la alin.(3) al art.98 din Codul de procedură fiscală nu este termen de prescripție, așa cum a înțeles contestatarul să-și motiveze contestația, ci un termen de recomandare pentru organele fiscale îndrituite să efectueze inspectia fiscală, care poate fi extinsă fără acceptul contribuabilului, până la limita termenului general de prescripție de 5 ani, atunci când există indicii privind diminuarea obligațiilor fiscale.

În concret, **în cazul impozitului pe venit baza de impunere se constituie în momentul în care contribuabilul o declară prin declarația privind venitul realizat**, având în vedere prevederile art. 83 din Codul fiscal conform cărora:

**“Art. 83. - (1) Contribuabilii care realizează, individual sau într-o formă de asociere, venituri din activități independente, venituri din cedarea folosinței bunurilor, venituri din activități agricole determinate în sistem real au obligația de a depune o declarație privind venitul realizat la organul fiscal competent, pentru fiecare an fiscal, până la data de 15 mai inclusiv a anului următor celui de realizare a venitului.** Declarația privind venitul realizat se completează pentru fiecare sursă și categorie de venit. Pentru veniturile realizate într-o formă de asociere, venitul declarat va fi venitul net/pierdere distribuită din asociere.”

Având în vedere dispozițiile art. 83 alin.(1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează că termenul de depunere a declarației privind venitul realizat la organul fiscal competent pe anul 2007 este 15 mai a anului următor celui de realizare a veniturilor, coroborate cu prevederile art. 23 și art. 91 din Codul de procedură fiscală, republicat, rezultă că data la care se stabilește baza de impunere pentru impozitul anual datorat pentru anul 2007, respectiv, data la care se naște baza de impunere, este data de 15.05.2008, iar termenul de prescripție a dreptului Administrației Sectorului 3 a Finanțelor Publice de a stabili în sarcina domnului X impozitul pe venit pentru anul 2007, curge de la data de **01.01.2009.**

În acest sens s-a pronunțat și Direcția Generală Juridică din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală care prin adresa nr. ... a concluzionat:

*” În considerarea dispozițiilor art. 23 coroborat cu art. 91 alin. (1) și alin. (2) Cod de procedură fiscală și având în vedere că în cazul impozitului datorat pentru veniturile realizate de persoanele fizice (...), **baza de impunere este stabilită în anul următor celui de realizare**, prin declararea veniturilor de către persoanele fizice, fiind în prezența unui impozit anual, considerăm că termenul de prescripție a dreptului organului fiscal de a stabili impozitul anual datorat(...) este cel reglementat de dispozițiile Codului de procedură fiscală, în cuprinsul art. 91 (...).”*

Reiese, așadar, că în cazul impozitului pe venit aferent anului fiscal 2007, pentru care declarația privind venitul realizat trebuia depusă până la termenul prevăzut, respectiv până la data de 15 mai 2008 conform art. 83 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, termenul de prescripție începe să curgă de la data de 1 ianuarie 2009 și se împlineste la data de **31 decembrie 2013**. Cum inspectia fiscală a început la data de **01.10.2013**, așa cum s-a consemnat în raportul de inspectie fiscală, rezultă că organele de inspectie

fiscala au stabilit prin Decizia de impunere nr. ..., emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr. ..., obligatia fiscala reprezentand impozitul pe venit aferent anului fiscal 2007 in cadrul termenului legal de prescriptie.

Sustinerile domnului X cu privire la momentul la care a inceput sa curga termenul de prescriptie pentru impozitul pe venit aferent anului fiscal 2007 (1 ianuarie 2008) sunt neintemeiate si nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a cauzei. Astfel, contestatorul **confunda, pe de o parte, momentul constituirii bazei de impunere** (determinarea venitului net impozabil prin declaratia privind venitul realizat) **cu momentul generarii elementelor ce o compun** (veniturile si cheltuielile din cursul anului calendaristic), iar pe de alta parte, **acelasi moment cu elementele ce determina obiectul impunerii** (venitul net impozabil) **si perioada fiscala** (anul calendaristic). Or, din interpretarea sistematica a alin. (2) al art. 23 in raport cu alin. (1) al aceluiasi articol din Codul de procedura fiscala rezulta ca **momentul constituirii bazei de impunere este si momentul in care se naste dreptul organului fiscal de a stabili si a determina obligatia fiscala datorata, care nu poate fi decat momentul in care expira termenul pana la care contribuabilul trebuie sa declare baza impozabila**. Orice actiune a organelor fiscale inainte de expirarea termenului de declarare ar fi contrara principiilor fiscale invocate de insasi contestatar si ar avea caracterul unui abuz, dreptul organelor fiscale de percepere a obligatiilor fiscale datorate de un contribuabil nascandu-se doar in momentul in care expira termenul prevazut de lege pentru declararea bazelor impozabile.

Fata de cele anterior prezentate rezulta ca exceptia prescriptiei invocata este nefondata si, intrucat nu sunt invocate alte motive de drept substantial, contestatarul X datoreaza impozitul pe venit stabilit de organele de inspectie fiscala, contestatia urmand a fi respinsa ca neintemeiata

Referitor la consideratiile contestatarului referitoare la admisibilitatea contestatiei indreptate impotriva raportului de inspectie fiscala, se retine ca acestea nu au nicio relevanta in solutionarea prezentei cauze, cata vreme contestatia vizeaza anularea deciziei de impunere ca titlu de creanta in materie fiscala, iar raportul de inspectie nu creeaza prin el insusi juridica noua, fiind doar un simplu in scris in care se consemneaza constatarile organelor fiscale ce au stat la baza emiterii deciziei si care constituie anexa la decizie.

Fata de cele anterior prezentate, contestatia domnului X vizand anularea actului administrativ urmeaza a fi respinsa ca neintemeiata.

Pentru considerentele ce preced si in temeiul art. 6, art. 21, art. 22, art. 23, art. 91, art. 96, art. 98, art. 101, art. 102 si art. 109 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, art. 16, art. 44, art. 46 si art. 83 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare

#### **DECIDE:**

Respinge contestatia formulata de X impotriva deciziei de impunere privind impozitul pe venit stabilit de inspectia fiscala pentru persoane fizice care realizeaza venituri impozabile din activitati economice nedeclarate organelor fiscale nr., emisa de organele fiscale din cadrul Administratiei Sectorului 3 a Finantelor Publice, pentru impozitul pe venit in suma de ... lei.

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.