

DECIZIA nr. 803 / 2014
privind solutionarea contestatiei formulata de **SC xSRL**,
inregistrata la D.G.R.F.P.Bucuresti sub nr. x/06.05.2014

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata de catre Administratia Sector 5 a Finantelor Publice cu adresa nr. x/05.05.2014 inregistrata la D.G.R.F.P.B. sub nr. x/06.05.2014 cu privire la contestatia formulata de **SC x SRL**, cu sediul in Bucuresti, str. x.

Obiectul contestatiei, inregistrata la Administratia Sector 5 a Finantelor Publice sub nr. x/02.04.2014 si completata cu adresa nr.x/28.04.2014, il constituie raportul de inspectie fiscala nr. x/.03.2014.

Avand in vedere dispozitiile prevazute de art.205 alin. (1), art.206, art. 207 alin. (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 Bucuresti este investita sa se pronunte asupra cauzei.

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

In fapt, prin adresa inregistrata la Administratia Sector 5 a Finantelor Publice sub nr. x/02.04.2014 **SC x SRL** a formulat contestatie impotriva raportului de inspectie fiscala intocmit in data de x.2014.

In vederea solutionarii deconturilor de TVA cu optiune de rambursare organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Sector 5 a Finantelor Publice au verificat SC x SRL pentru perioada 12.07.2010-31.01.2013, constatariile fiind consemnate in cuprinsul raportului de inspectie fiscala nr. x/.2014.

Aceste constatari au fost valorificate prin emiterea deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. x/.2014 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): x lei;
- TVA stabilita suplimentar de plata (cumulat): x lei;
- TVA respinsa la rambursare (cumulat): x lei..

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

*"In conformitate cu art. 205 si art. 207 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003, 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 38 pagini.

Prezenta decizie reprezinta titlu de creanta" .,
decizie care nu a fost contestata de societate.

In virtutea rolului sau activ, cu adresa nr. x/04.04.2014 organul de inspectie fiscala i-a facut cunoscut societatii contestatoare reglementarea legala in materia contestarii actelor administrative fiscale, prin care i se aduce la cunostinta ca a formulat contestatie impotriva

raportului de inspectie fiscala nr. x/05.03.2014 care nu constituie titlu de creanta si i-a solicitat sa comunice in termen de 3 zile titlul de creanta atacat.

Prin adresa inregistrata remisa prin posta la 17.04.2014 si la Administratia Sector 5 a Finantelor Publice sub nr.x/28.04.2014, contestatara arata ca intelege sa conteste raportul de inspectie fiscala nr. x/05.03.2014, deoarece nu a fost emis un titlu de creanta.

In drept, pentru cauza in speta sunt aplicabile prevederile art.85, art.109 alin.(1) si (2), art.205 alin.(1) si art. 209 alin.(1) lit. a) din Ordonanta Guvernului nr. 92/ 2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, unde se specifica:

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

a) prin declarație fiscală, în condițiile art. 82 alin. (2) și art. 86 alin. (4);

b) prin decizie emisă de organul fiscal, în 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 prin punctul 35. din Ordonanță nr. 29/2011 începând cu 17.09.2011.

e) deciziile privind nemodificarea bazei de impunere.”

“ Art.109-(1) Rezultatul inspecției fiscale se consemnează, în scris, într-un raport de inspecție fiscală, în care se prezintă constatările inspecției fiscale din punct de vedere faptic și legal.

(2) Raportul de inspecție fiscală se întocmește la finalizarea inspecției fiscale și cuprinde toate constatările în legătură cu perioadele și obligațiile fiscale verificate. În cazul în care contribuabilul și-a exercitat dreptul prevăzut la art. 107 alin. (4), raportul de inspecție fiscală cuprinde și opinia organului de inspecție fiscală, motivată în drept și în fapt, cu privire la acest punct de vedere.

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

a)deciziei de impunere, pentru diferențe de obligații fiscale aferente perioadelor verificate;”.

“Art. 205 (1) Împotriva titlului de creanță, precum și împotriva altor acte administrative fiscale se poate formula contestație potrivit legii. 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 sau prin lipsa acestuia, în condițiile legii..”

“Art. 206. - (1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde:

a) datele de identificare a contestatorului;

b) **obiectul contestației;**

c) motivele de fapt și de drept;

d) **dovezile pe care se întemeiază;**

(...)

(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 emiterie a actului administrativ fiscal. “

„Art.209- **(1) Contestațiile formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, deciziilor pentru regularizarea situației emise în conformitate cu legislația în materie vamală, a măsurii de diminuare a pierderii fiscale stabilite prin dispoziție de măsuri, precum și împotriva deciziei de reverificare se soluționează de către:**

a) structura specializată de soluționare a contestațiilor din cadrul direcțiilor generale regionale ale finanțelor publice în a căror rază teritorială își au domiciliul fiscal contestatarii, pentru contestațiile care au ca obiect impozite, taxe, contribuții, datorii vamală, accesorii ale acestora, măsura de diminuare a pierderii fiscale, în cuantum de până la 5 milioane lei,

precum și pentru contestațiile îndreptate împotriva deciziilor de reverificare, cu excepția celor emise de organele centrale de inspecție/control;”,

În speta sunt aplicabile și prevederile Normelor metodologice de aplicare a Codului de procedura 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.

(...)

106.3. 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 minimale 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 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 reține că în urma inspecției fiscale, organele de inspecție fiscală pot emite numai trei categorii de acte administrative fiscale:

- **decizii de impunere** care reprezintă și titluri de creanță fiscală, pentru stabilirea diferențelor în plus sau în minus, după caz, față de creanțele fiscale existente la momentul începerii inspecției fiscale;

- dispoziții de măsuri pentru măsurile stabilite ce nu se concretizează în obligații fiscale datorate bugetului general consolidat;

- decizii de nemodificare a bazei de impunere, atunci când în urma inspecției fiscale nu se determină nicio diferență față de creanțele fiscale existente la momentul începerii inspecției fiscale.

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

Totodată, conform art. 41 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală republicată, actul administrativ fiscal "este actul emis de organul fiscal competent în aplicarea legislației privind stabilirea, modificarea sau stingerea drepturilor și obligațiilor fiscale”.

De asemenea, se retine ca în materia impunerii, legiuitorul a prevazut în mod expres si limitativ, o anumita 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.

In consecinta, **raportul de inspectie fiscala** nu este un act administrativ fiscal, in sensul art. 41 din Codul de procedura fiscala, ci numai o forma procedurala prealabila inspectiei fiscale, care nu poate fi atacata decat impreuna cu actele administrative fiscale emise in urma inspectiei fiscale.

Astfel, titlu 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 sta la baza emiterii deciziei de impunere. *Sumele inscise 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 silite 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.

Desi, prin adresa nr. x/04.04.2014 organul de inspectie fiscala i-a facut cunoscut societatii contestatoare dispozitiile art. 110, 205 si 206 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, facandu-i cunoscut ca singurul act ce poate fi contestat este decizia de impunere, acesta nu a dat curs solicitarii si tinand cont si de principiul disponibilitatii in procesul civil, contestatia **SC x SRL** prin care solicita anulara raportului de inspectie fiscala, urmeaza a fi respinsa ca inadmisibila.

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.x/02.04.2014 SC x SRL s-a indreptat impotriva raportului de inspectie fiscala intocmit la data de 05.03.2014 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. x/05.03.2014.

Invocarea de catre contestatara a faptului ca nu i s-a emis un titlu de creanta in baza raportului de inspectie fiscala x/05.03.2014 este neintemeiata in conditiile in care din decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. x/05.03.2014 emisa in baza raportului de inspectie fiscala x/05.03.2014 rezulta ca aceasta i s-a comunicat la data de 13.03.2014.

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, motiv pentru care contestatia societatii se va respinge ca inadmisibila.

Pentru considerentele aratate si in temeiul art. 41, art.85, art.88, art.109 alin.(1) si (2), art.205 alin.(1) si art. 209 alin.(1) lit. a), din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, Ordinul presedintelui A.N.A.F. nr. 1.181/2007 privind modelul si continutul Raportului de inspectie fiscala si pct. 106.1. si pct.106.3. din Normele metodologice de aplicare a Codului de procedura fiscala, aprobate prin H.G. nr. 1.050/2004

DECIDE

Respinge ca inadmisibila contestatia formulata de **SC x SRL** impotriva Raportului de inspectie fiscala nr. x/05.03.2014, emis de Serviciul Inspectie Fiscala Persoane Juridice din cadrul Administratiei Sector 5 a Finantelor Publice.

Prezenta decizie este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi contestata conform prevederilor legale la Tribunalul Bucuresti, in termen de 6 luni de la comunicare.