

DECIZIA NR. 655/2011

privind soluționarea contestației nr. .../...
formulată de ... din ...

Direcția Generală a Finanțelor Publice ... a fost sesizată de Activitatea de Inspecție Fiscală ... asupra contestației nr. .../... înregistrată la A.F.P. ... sub nr. .../..., formulată de ... din ..., Calea ..., nr. ..., județul ..., având C.N.P.

Contestația a fost formulată împotriva Deciziei de impunere privind taxa pe valoarea adăugată și alte obligații fiscale stabilite de inspecția fiscală la persoane fizice care realizează venituri impozabile din activități economice nedeclarate organelor fiscale nr. ... din data de ... și a Raportului de inspecție fiscală nr. .../... emise de către Activitatea de Inspecție Fiscală Persoane Fizice din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice

Suma totală contestată este de ... lei reprezentând:

- ... lei - taxă pe valoarea adăugată de plată;
- ... lei – accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată de plată.

Contestația poartă semnătura titularului dreptului procesual, actul contestat fiind comunicat în data de ..., astfel cum reiese din confirmarea de primire anexată în copie xerox la dosar.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 205, art. 207 și 209 alin. (1) pct. a) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de Procedură Fiscală republicată, cu modificările și completările ulterioare, Direcția Generală a Finanțelor Publice ... este investită să se pronunțe asupra contestației formulată de ... din

Potentul contestă Decizia de impunere nr. ... din data de ... și Raportul de inspecție fiscală nr. ... din data de ... emise de către Activitatea de Inspecție Fiscală Persoane Fizice din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice ..., pentru suma totală de ... lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată de plată și accesorii aferente din următoarele motive:

- pentru tranzacțiile civile din patrimoniul personal, A.N.A.F. prin Direcția Generală de Coordonare Inspecție Fiscală nu are competență de verificare a acestora, pentru că potentul nu este subiect fiscal obligat

la actul de control și prin urmare raportul de inspecție fiscală este lovit de nulitate, fiind nelegal;

- calitatea de contribuabil nu se confundă cu aceea de subiect fiscal al obligației de a depune și completa declarații;

- susținerea organului de control fiscal cum că în toată perioada verificată erau taxate toate tranzacțiile imobiliare nu are bază fiscală, în textul Legii nr. 571/2003, din perioada verificată. La introducerea sa, Codul fiscal nu prevedea veniturile din tranzacții imobiliare. Codul Fiscal suferă modificări prin introducerea de referiri la tranzacțiile imobiliare abia de la 01.01.2007, când apare în contextul precizării unei operațiuni scutită de la plata T.V.A.. Nededucerea sau imposibilitatea deducerii T.V.A. face ca operațiunea de livrare a unei construcții noi, a unei părți a acesteia sau a unui teren constructibil să fie scutită de la plata T.V.A.. Pentru perioadele de până la 31.12.2007 astfel de operațiuni apar ca fiind scutite de T.V.A. dacă persoana impozabilă nu și-a exercitat sau nu ar fi avut dreptul să-și exercite dreptul de deducere total sau parțial a taxei. În acest context, petentul susține că nu a exercitat dreptul de deducere a T.V.A., pentru tranzacțiile imobiliare de până la data de 31.12.2007 nu se datorează T.V.A., în condițiile în care până la 31.12.2006 nu este dispoziție în Codul fiscal, iar în perioada 01.01.2007 – 31.12.2007 aceste operațiuni sunt scutite de T.V.A.;

- art. 153 alin. 7 și după modificări alin. 8 din Codul fiscal impun ca A.N.A.F. să facă înregistrări din oficiu a celor pe care îi consideră plătitori de T.V.A.. Petentul susține că nu avea obligația să se înregistreze ca plătitor de T.V.A. ;

- organele de inspecție fiscală nu motivează de ce se consideră că este plătitor de T.V.A. de la data de ...2007 și pe ce bază i se impută culpa autorității care putea să facă înregistrarea. Petentul susține că art. 153 alin. 7, renumerotat alin. 8, din Codul fiscal arată clar că în cazul în care era obligat să se înregistreze în scopuri de T.V.A. și nu a făcut-o, organele fiscale competente trebuiau să înregistreze persoana respectivă din oficiu. Până la data controlului susține că nu l-a înregistrat nimeni și nici nu putea fi înregistrat retroactiv, mai ales că Ordinul 1786/28.04.2010 a introdus metodologia de declarare abia după 28.04.2010;

- tranzacțiile imobiliare nu sunt activități productive, nici de comerț sau prestări servicii. Pe acest aspect petentul susține că operațiunile cu bunuri imobile sunt considerate acte civile în concepția Codului comercial, și nu orice persoană fizică este comerciant. Tranzacțiile imobiliare ale persoanelor fizice nu reprezintă exploatare a bunurilor corporale sau necorporale;

- metoda de calcul a T.V.A. este greșită. Organele de inspecție fiscală nu au folosit procedeul sutei mărite și au adăugat T.V.A. la prețul de vânzare, în loc să urmeze indicațiile Direcției de T.V.A. din M.F.P.. Petentul menționează că dacă organul de control apreciază că era obligat să încaseze și să vireze T.V.A.-ul, atunci acesta era evident inclus în preț și atunci se scade din preț.

Față de cele mai sus menționate petentul susține că este considerat plătitor de T.V.A. pentru imobilele proprietatea sa, vândute conform contractelor de vânzare pe baza cărora s-a încheiat raportul de inspecție fiscală abuziv, fără suport legal la data încheierii acelor tranzacții.

Prin Decizia de impunere privind taxa pe valoarea adăugată și alte obligații fiscale stabilite de inspecția fiscală la persoane fizice care realizează venituri impozabile din activități economice nedeclarate organelor fiscale nr. ... din data de ... emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. ... din data de ... de către Activitatea de Inspecție Fiscală Persoane Fizice din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice ... s-a stabilit T.V.A. de plată în sumă de ... lei cu accesorii aferente în sumă de ... lei.

Organul de inspecție fiscală a stabilit obligații fiscale de plată întrucât contribuabilul a desfășurat activități economice cu caracter de continuitate și a atins plafonul de scutire de T.V.A., fapt pentru care trebuia să solicite înregistrarea în scopuri de T.V.A..

În referatul cu propuneri de soluționare a contestației emis de către Activitatea de Inspecție Fiscală Persoane Fizice din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice ... organul de inspecție fiscală propune respingerea în totalitate a contestației ca neîntemeiată și nelegală. Totodată se menționează că în cauză nu au fost sesizate organele de cercetare penală.

III. Având în vedere cele prezentate mai sus, documentele existente la dosarul cauzei, motivațiile contestatorului și în raport cu actele normative în vigoare, s-au reținut următoarele:

Referitor la suma totală contestată de ... lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată de plată în sumă de ... lei cu accesorii aferente în sumă totală de ... lei, Direcția Generală a Finanțelor Publice ... este investită să se pronunțe dacă, pentru tranzacțiile efectuate în perioada 2007 – 2009 constând în vânzări de bunuri imobile, persoana fizică ... datorează taxă pe valoarea adăugată în condițiile în care a desfășurat astfel de operațiuni cu caracter de continuitate și a depășit plafonul de scutire fără a se înregistra ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată.

În fapt, în baza prevederilor art. 3 din Ordinul Președintelui A.N.A.F. nr. 1415/2009 organele fiscale ale D.G.F.P. ... au desfășurat o acțiune de verificare a veniturilor realizate de persoana fizică ... din vânzări de bunuri imobile. Din documentele aflate la dosarul cauzei rezultă că persoana fizică ... în perioada 2007 - 2009, a vândut mai multe bunuri imobile care fac obiectul contractelor de vânzare – cumpărare în care acesta a avut calitatea de vânzător, după cum urmează:

- conform contractului de vânzare – cumpărare autentificat sub nr. .../..., petentul și soția sa împreună cu o altă familie au vândut un bun imobil compus din ... mp. teren intravilan, din care ... mp. teren curți construcții împreună cu construcția situată pe acest teren în suprafață de ... mp. și suprafața de ... mp. teren arabil intravilan. Valoarea totală a tranzacției a fost de ... euro echivalent în lei ... lei, cota parte egală $\frac{1}{2}$ pentru fiecare familie fiind de ... lei;

- conform contractului de vânzare – cumpărare autentificat sub nr. .../..., petentul împreună cu soția sa vând un bun imobil compus din teren curți construcții cu suprafața de ... mp, precum și un bun imobil compus din teren curți construcții de ... mp împreună cu construcția situată pe acest teren în suprafață de ... mp. Valoarea totală a tranzacției a fost de ... euro echivalent în lei ... lei;

- conform contractului de vânzare – cumpărare autentificat sub nr. .../..., ... împreună cu soția sa vând un imobil compus din teren curți construcții cu suprafața de ... mp a cărei tranzacției a fost în valoare totală de ... euro echivalent în lei ... lei;

- conform contractului de vânzare – cumpărare autentificat sub nr. .../..., ... împreună cu soția sa vând un imobil compus din teren curți construcții cu suprafața de ... mp a cărei tranzacției a fost în valoare totală de ... lei;

- conform contractului de vânzare – cumpărare autentificat sub nr. .../..., ... împreună cu soția sa vând un imobil compus din teren curți construcții cu suprafața de ... mp a cărei tranzacției a fost în valoare totală de ... lei;

- conform contractului de vânzare – cumpărare autentificat sub nr. .../..., ... împreună cu soția sa vând un imobil compus din teren arabil extravilan cu suprafața de ... mp a cărei tranzacției a fost în valoare totală de ... euro echivalent în lei ... lei.

Din contextul contractelor de vânzare – cumpărare anexate în xerocopie la dosarul cauzei și din documentele aflate la dosarul cauzei, rezultă că persoana fizică ..., în perioada 2007-2009, a vândut mai multe suprafețe de teren. Organele de inspecție fiscală din verificarea documentelor puse la dispoziție în timpul controlului au stabilit că

activitatea desfășurată de petent este activitate economică cu caracter de continuitate, iar veniturile obținute de acesta din vânzarea terenurilor sunt venituri impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată. Conform prevederilor art. 125¹ alin. 1 pct. 4 și a art. 127 alin. 1 și alin. 2 din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare *“constituie activitate economică exploatarea bunurilor corporale sau necorporale în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate”*.

Având în vedere că operațiunile, din punct de vedere fiscal, au caracter de continuitate atunci când nu pot fi considerate operațiuni ocazionale și analizând operațiunile efectuate în perioada 2007-2009 de către persoana fizică ..., respectiv tranzacționarea mai multor suprafețe de teren aflate în categoria de folosință curți construcții ce rezultă din cele 4 contracte de vânzare – cumpărare din anul 2007, organul de inspecție fiscală stabilește că **acesta a obținut venituri cu caracter de continuitate, desfășurând astfel activități economice**, așa cum sunt ele definite la articolele din legea fiscală citate mai sus.

Pe cale de consecință, persoana fizică ..., prin operațiunile pe care le-a desfășurat în această perioadă a avut **calitate de persoană impozabilă**, cu toate drepturile și obligațiile care decurg din această calitate, având ca primă obligație declararea începerii activității sale ca persoană impozabilă.

Referitor la invocarea Codului Comercial, precizăm că din punct de vedere fiscal, taxa pe valoarea adăugată aferentă vânzării de bunuri imobile este supusă legii fiscale, respectiv Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, indiferent dacă aceste tranzacții îndeplinesc sau nu îndeplinesc cerințele altor dispoziții legale.

Drept pentru care, tranzacțiile efectuate de contribuabil(vânzarea de terenuri), trebuie analizate din punct de vedere fiscal, ținând cont de prevederile Codului fiscal.

Mai mult, o persoană fizică care realizează în cursul unui an calendaristic operațiuni imobiliare care au caracter de continuitate constând în vânzarea de terenuri și construcții, altele decât cele utilizate în scopuri personale, devine persoană impozabilă indiferent dacă unele dintre operațiuni sunt sau nu scutite de T.V.A.. Deci, contrar susținerilor contribuabilului, persoanele fizice care efectuează tranzacții imobiliare constând în vânzarea de bunuri imobile cu caracter de continuitate devin persoane impozabile din perspectiva T.V.A., pentru determinarea plafonului fiind luate în calcul și operațiunile scutite.

Independent de calificarea tranzacțiilor din perspectiva Codului comercial și/sau Codului civil, în materie fiscală determinant este conținutul economic al tranzacțiilor, autoritățile fiscale fiind îndreptățite

să reîncadreze forma și conținutul juridic al tranzacțiilor pentru a reflecta conținutul economic propriu – zis al acestora, după cum prevăd art. 11 alin. 1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, coroborate cu cele ale art. 1 alin. 3 conform cărora “în materie fiscală, dispozițiile prezentului cod prevalează asupra oricăror prevederi din alte acte normative, în caz de conflict între acestea aplicându-se dispozițiile Codului fiscal”.

Totodată, se reține faptul că prevederea că orice activitate economică este supusă taxării există în legislația românească încă de la implementarea T.V.A.. Practic, încă de la 1 iunie 2002, data intrării în vigoare a Legii nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adăugată, persoanele fizice care realizau tranzacții imobiliare în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate au avut obligația să plătească T.V.A.. Trebuie, de asemenea, precizat că legislația în domeniul T.V.A. nu a fost modificată semnificativ din anul 2002, în ceea ce privește definirea activităților economice și a persoanelor impozabile.

Referitor la modul de calcul al taxei pe valoarea adăugată datorată de persoana fizică ... se reține că au fost aplicate prevederile art. 137 alin. 1 lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare, conform cărora baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată în cazul livrărilor de bunuri și prestărilor de servicii reprezintă tot ceea ce constituie contrapartidă obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor ori prestator din partea cumpărătorului.

Conform Deciziei nr. 2 din data de 12 aprilie 2011 emisă de Comisia Fiscală Centrală *“În interpretarea și aplicarea unitară a art. 137 alin. (1) lit. a) și art. 140 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și a pct. 23 alin. (1) și (2) din titlul VI al Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, pentru livrările taxabile de construcții și de terenuri, taxa pe valoarea adăugată colectată aferentă se determină în funcție de voința părților rezultată din contracte sau alte mijloace de probă administrate conform Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, după cum urmează:*

a) prin aplicarea cotei de TVA la contravaloarea livrării [conform prevederilor pct. 23 alin. (1) din Normele metodologice de aplicare a titlului VI "Taxa pe valoarea adăugată", aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare], în cazul în care rezultă că:

1. părțile au convenit că TVA nu este inclusă în contravaloarea livrării; sau

2. părțile nu au convenit nimic cu privire la TVA;

b) prin aplicarea procedurii sutei mărite [prevăzut la pct. 23 alin. (2) din Normele metodologice de aplicare a titlului VI "Taxa pe valoarea adăugată", aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare], în cazul în care rezultă că părțile au convenit că TVA este inclusă în contravaloarea livrării."

Față de cele mai sus menționate și din analiza documentelor aflate la dosarul contestației, se reține că în contractele de vânzare – cumpărare nu se precizează că prețul de vânzare conține sau nu taxă pe valoarea adăugată astfel încât organele de inspecție fiscală au considerat ca bază de impozitare contrapartida obținută de vânzător din partea cumpărătorului.

Astfel, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. ... din data de ..., organul de inspecție fiscală procedează la emiterea Deciziei de impunere nr. .../... prin care se reține în sarcina petentului suma contestată de ... lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată de plată cât și accesoriile aferente în sumă de ... lei.

Din documentele aflate la dosarul cauzei rezultă că organele de inspecție fiscală au constatat că, urmare a tranzacțiilor efectuate, în data de ...04.2007 petentul a atins plafonul de 35.000 euro, ce reprezenta plafonul de scutire de T.V.A. conform prevederilor art. 152 alin. 1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare, fără a solicita înregistrarea ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată în termen de 10 zile de la sfârșitul lunii în care a depășit plafonul de scutire, așa cum prevede art. 152 alin. 6 din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare.

Se reține, în speță, că persoana fizică ... din ... trebuia să se înregistreze ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată, până la data de ... 05.2007, atribuindu-se această calitate potrivit legii începând cu data de întâi a lunii următoare, respectiv de la data de ...06.2007.

Potentul este plătitor de taxă pe valoarea adăugată, conform Certificatului de înregistrare fiscală, începând cu data de2011.

În situația în care persoana impozabilă respectivă solicită cu întârziere înregistrarea ca plătitoare de taxă pe valoarea adăugată, organele fiscale competente au dreptul să stabilească obligații privind taxa pe valoarea adăugată de plată și accesoriile aferente, de la data la care ar fi trebuit să fie înregistrată în scopuri de taxă pe valoarea adăugată, conform art. 152 alin. 6 din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare .

Având în vedere că petentul ar fi trebuit să fie înregistrat plătitor de taxă pe valoarea adăugată începând cu data de2007, se reține că pentru diferența de taxă pe valoarea adăugată de plată în sumă de ... lei

organul de inspecție fiscală a procedat la calculul accesoriilor aferente în sumă totală de ... lei, conform art. 119 și art. 120 din 92/2003 privind Codul de Procedură Fiscală republicată, cu modificările și completările ulterioare. În ceea ce privește accesoriile stabilite se reține că petentul nu a prezentat argumente privind modul de calcul al acestora și nici documente sau situații din care să rezulte că acestea au fost calculate eronat, astfel încât se face aplicarea principiului de drept "accessorium sequitur principale".

În drept, art. 125¹ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare prevede:

"Art. 125¹ Semnificația unor termeni și expresii

(1) În sensul prezentului titlu, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:

[...]4. activitate economică are înțelesul prevăzut la art. 127 alin. (2). Atunci când o persoană desfășoară mai multe activități economice, prin activitate economică se înțelege toate activitățile economice desfășurate de aceasta;

-art. 127 alin. 1 și alin. 2 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare prevede:

" Art. 127 Persoane impozabile și activitatea economică

(1) Este considerată persoană impozabilă orice persoană care desfășoară, de o manieră independentă și indiferent de loc, activități economice de natura celor prevăzute la alin. (2), oricare ar fi scopul sau rezultatul acestei activități.

(2) În sensul prezentului titlu, activitățile economice cuprind activitățile producătorilor comercianților sau prestatorilor de servicii, inclusiv activitățile extractive, agricole și activitățile profesiilor libere sau asimilate acestora. De asemenea, constituie activitate economică exploatarea bunurilor corporale sau necorporale în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate."

- art. 152 alin. 1 și alin. 6 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare prevede:

" Art. 152 Sfera de aplicare și regulile pentru regimul special de scutire

(1) Persoana impozabilă stabilită în România conform art. 125¹ alin. (2) lit. a), a cărei cifră de afaceri anuală, declarată sau realizată, este inferioară plafonului de 35.000 euro, al cărui echivalent în lei se stabilește la cursul de schimb comunicat de Banca Națională a României la data aderării și se rotunjește la următoarea mie, poate solicita scutirea de taxă, numită în continuare regim special de scutire[...]

(6) *Persoana impozabilă care aplică regimul special de scutire și a cărei cifră de afaceri, prevăzută la alin. (2), este mai mare sau egală cu plafonul de scutire în decursul unui an calendaristic, trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA, conform art. 153, în termen de 10 zile de la data atingerii sau depășirii plafonului. Data atingerii sau depășirii plafonului se consideră a fi prima zi a lunii calendaristice următoare celei în care plafonul a fost atins sau depășit. Regimul special de scutire se aplică până la data înregistrării în scopuri de TVA, conform art. 153. Dacă persoana impozabilă respectivă nu solicită sau solicită înregistrarea cu întârziere, organele fiscale competente au dreptul să stabilească obligații privind taxa de plată și accesoriile aferente, de la data la care ar fi trebuit să fie înregistrat în scopuri de taxă, conform art. 153.”*

- art. 153 alin. 1 lit. b) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare prevede:

“Art. 153 (1) Persoana impozabilă care are sediul activității economice în România și realizează sau intenționează să realizeze o activitate economică ce implică operațiuni taxabile și/sau scutite de taxa pe valoarea adăugată cu drept de deducere trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA la organul fiscal competent, denumită în continuare înregistrare normală în scopuri de taxă, după cum urmează:

b) dacă în cursul unui an calendaristic atinge sau depășește plafonul de scutire prevăzut la art. 152 alin. (1), în termen de 10 zile de la sfârșitul lunii în care a atins sau a depășit acest plafon;[...].”

- art. 137 alin. 1 lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare prevede:

“Art. 137 Baza de impozitare pentru livrări de bunuri și prestări de servicii efectuate în interiorul țării

(1) Baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată este constituită din:

a) pentru livrări de bunuri și prestări de servicii, altele decât cele prevăzute la lit. b) și c), din tot ceea ce constituie contrapartida obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor ori prestator din partea cumpărătorului, beneficiarului sau a unui terț, inclusiv subvențiile direct legate de prețul acestor operațiuni;[...].”

- art. 119 alin. 1 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de Procedură Fiscală republicată, cu modificările și completările ulterioare prevede:

“ Art. 119 Dispoziții generale privind dobânzi și penalități de întârziere

(1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere.[...].”

- art. 120 alin. 2 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de Procedură Fiscală republicată, cu modificările și completările ulterioare prevede:

“ (2) Pentru diferențele suplimentare de creanțe fiscale rezultate din corectarea declarațiilor sau modificarea unei decizii de impunere, majorările de întârziere se datorează începând cu ziua imediat următoare scadenței creanței fiscale pentru care s-a stabilit diferența și până la data stingerii acesteia inclusiv.”

2. În ceea ce privește capătul de cerere referitor la Raportul de inspecție fiscală nr. ... din data de ..., Direcția Generală a Finanțelor Publice ... a fost investită să se pronunțe dacă poate fi analizată pe fond cauza în situația în care acesta nu constituie titlu de creanță, respectiv act administrativ fiscal susceptibil a fi contestat.

În fapt, ... din ... prin contestația înregistrată la D.G.F.P. ... sub nr. .../... contestă și Raportul de inspecție fiscală nr. .../....

Se reține faptul că în conformitate cu prevederile art. 109 din O.G. nr. 92/2003 republicată, cu modificările și completările ulterioare rezultatele inspecției fiscale consemnate în raportul de inspecție fiscală nr. ... din data de ..., au stat la baza emiterii deciziei de impunere nr. .../..., ce produce efecte juridice de drept fiscal.

Astfel, titlul de creanță fiscală și actul administrativ fiscal susceptibil a fi contestat este **numai decizia de impunere deoarece numai aceasta crează o situație juridică nouă prin stabilirea obligațiilor fiscale în sarcina contestatorului.** De altfel, în art. 206 alin. (2) din O.G. nr. 92/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se prevede cu claritate faptul că obiectul contestației îl pot constitui numai sumele și măsurile stabilite într-un titlu de creanță sau într-un act administrativ fiscal.

Raportul de inspecție fiscală nu crează prin el însuși o situație juridică nouă, el fiind supus avizării șefului de serviciu și aprobării conducătorului organului de inspecție fiscală și 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 neplata în condițiile în care legiuitorul a prevăzut în mod expres faptul că numai decizia de impunere poate constitui titlu de creanță în materie fiscală.

Având în vedere cele de mai sus, pentru acest capăt de cerere contestația urmează a fi respinsă ca inadmisibilă.

În drept, art. 85 alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, prevede:

“(1) Impozitele, taxele, contributiile si alte sume datorate bugetului general consolidat se stabilesc astfel:

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

Art. 109 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și pct. 106.1, 106.2, 106.3 și 107.1 din H.G. nr. 1050/2004 stipuleaza urmatoarele:

art. 109 - “Raportul privind rezultatul inspectiei fiscale

(1) Rezultatul inspectiei fiscale va fi consemnat într-un raport scris, în care se vor prezenta constatarile inspectiei din punct de vedere faptic si legal.

(2) La finalizarea inspectiei fiscale, raportul întocmit va sta la baza emiterii deciziei de impunere care va cuprinde si diferente în plus sau în minus, dupa caz, fata de creanta fiscala existenta la momentul începerii inspectiei fiscale. În cazul în care baza de impunere nu se modifica, acest fapt va fi stabilit printr-o decizie privind nemodificarea bazei de impunere.

(3) Deciziile prevazute la alin. (2) se comunica în termen de 7 zile de la data finalizarii raportului de inspectie fiscala.”

106.1 - Rezultatul inspectiei fiscale generale sau partiale va fi consemnat într-un raport de inspectie fiscala.

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

106.3 - Raportul de inspectie fiscala se semneaza de catre organele de inspectie fiscala, se verifica si se avizeaza de seful de serviciu. Dupa aprobarea raportului de catre conducatorul organului de inspectie fiscala, se va emite decizia de impunere de catre organul fiscal competent teritorial.

107.1 - Titlul de creanta este actul prin care, potrivit legii, se stabileste si se individualizeaza obligatia de plata privind creantele fiscale, întocmit de organele competente sau de alte persoane îndreptatite potrivit legii. Asemenea titluri pot fi:

a) decizia de impunere emisa de organele competente, potrivit legii;[...]”

Art. 206 alin. (2) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precizeaza:

“(2) Obiectul contestatiei îl constituie numai sumele si masurile stabilite si înscrise de organul fiscal în titlul de creanta sau în actul

administrativ fiscal atacat, cu exceptia contestatiei împotriva refuzului nejustificat de emitere a actului administrativ fiscal.”

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul art. 1 alin. 3, art. 11 alin. 1, art. 125¹ alin. 1 pct. 4, art. 127 alin. 1 și alin. 2, art. 137 alin. 1 lit. a), art. 140, art. 152 alin. 1 și alin. 6, art. 153 alin. 1 lit. b) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, art. 85 alin. (1), art. 109, art. 206 alin. (2), art. 119 și art. 120 alin. 2 din O.G. nr. 92/ 2003 privind Codul de procedură fiscală republicată, cu modificările și completările ulterioare, pct. 23 alin. 1 și alin. 2 de la Titlul VI din Normele Metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004 cu modificările și completările ulterioare, pct. 106.1, 106.2, 106.3 și 107.1 din H.G. nr. 1050/2004, coroborat cu art. 70, art. 209, art. 210, art. 211, art. 216 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de Procedură Fiscală republicată, cu modificările și completările ulterioare se:

DECIDE

1. Respingerea ca neîntemeiată legal a contestației nr. .../... formulată de ... din ... împotriva Deciziei de impunere nr. .../... emisă de către D.G.F.P. ... - Activitatea de Inspecție Fiscală Serviciul de Inspecție Fiscală Persoane Fizice, pentru suma totală contestată de ... lei reprezentând:

- ... lei - taxă pe valoarea adăugată de plată;
- ... lei – accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată de plată.

2. Respingerea ca inadmisibilă a contestației nr. .../... formulată de ... din ... pentru capătul de cerere privind Raportul de inspecție fiscală nr. ... din data de

3. În conformitate cu prevederile art. 218 alin. (2) din O.G. nr. 92/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare și ale art. 11 alin. (1) din Legea nr. 554/2004 a contenciosului administrativ, prezenta decizie poate fi atacată în termen de 6 (șase) luni de la data primirii, la instanța de contencios administrativ competentă din cadrul Tribunalului