

Direcția Generală a Finanțelor Publice a fost sesizată de Activitatea de Inspecție Fiscală, prin adresa nr..../26.03.2013 înregistrată la direcție sub nr..../27.03.2013, cu privire la contestația formulată de **P.F.A. X**, având codul de înregistrare fiscală ..., sediul în ... și adresa de corespondență în ....

Contestația, înregistrată la Activitatea de Inspecție Fiscală sub nr. .../21.03.2013, a fost formulată împotriva Raportului de Inspecție Fiscală nr. .../21.12.2012 întocmit de Activitatea de Inspecție Fiscală.

Obiectul contestației îl reprezintă constatările din Raportul de Inspecție Fiscală încheiat la data de 21.12.2012 de către organele de inspecție fiscală din cadrul Activității de Inspecție Fiscală și comunicat la data de 19.02.2013, constatări care au stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr..../21.12.2012. Prin această decizie de impunere au fost stabilite în sarcina petentei obligații suplimentare de plată de natura impozitului pe venit, a taxei pe valoarea adăugată și a obligațiilor fiscale accesorii aferente acestora.

Având în vedere documentele existente la dosarul cauzei, motivațiile petentei în raport de constatările organelor de inspecție și ținând cont de dispozițiile legale aplicabile în speță se rețin următoarele:

**Cauza supusă solutionarii este dacă Direcția Generală a Finanțelor Publice prin Biroul solutionare contestații se poate investi cu soluționarea pe fond a contestației formulate de P.F.A. X, în condițiile în care raportul de inspecție fiscală nu poate fi contestat pe calea prevăzută de Titlul IX al Codului de procedura fiscală, intrucat nu are caracter de act administrativ fiscal.**

#### În fapt,

Prin contestația formulată petenta solicită revizuirea Raportului de Inspecție Fiscală nr..../21.12.2012 și recalcularea sumelor de plată deoarece există interpretări diferite asupra modului de decontare al ratei de leasing care reprezintă echivalentul unei chirii lunare, imobilul nefiind proprietatea petentei, ci a firmei de leasing A, dreptul de proprietate fiind transferat la finalul contractului de leasing motiv pentru care amortizarea pe o perioadă de 40 ani nu se aplică în acest caz.

În baza Raportului de Inspecție Fiscală nr..../21.12.2012, primit de către petentă la data de 20.02.2013, Activitatea de Inspecție Fiscală a emis Decizia de impunere nr..../21.12.2012 privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata la inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere comunicată la data de 20.02.2013, decizie care nu a fost contestată de acesta.

Prin adresa nr..../04.04.2013, Biroul soluționare contestații, solicita acesteia ca în termen de 5 zile de la primirea adresei să precizeze în scris **suma contestată și actul administrativ fiscal atacat**, având în vedere că, în conformitate cu pct.5.1 din O.P.A.N.A.F. nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din O.G. nr.92/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare, actul administrativ fiscal susceptibil a fi contestat este decizia de impunere. Plicul cu adresa de solicitare de date și informații suplimentare a fost returnat cu mențiunea organului poștal "expirat termen păstrare".

#### În drept,

Dispozițiile art.85 și 86 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare până la data efectuării inspecției fiscale, referitor la stabilirea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului consolidat, prevăd următoarele:

*„Art. 85 - Stabilirea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat*

*(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. 86 - Decizia de impunere*

*(1) Decizia de impunere se emite de organul fiscal competent. Organul fiscal emite decizie de impunere ori de câte ori acesta modifică baza de impunere, [...].”*

În speță sunt aplicabile și dispozițiile 109 din actul normativ menționat anterior, unde referitor la raportul privind rezultatul inspecției fiscale, se precizează:

*„ Art. 109 - **Raportul privind rezultatul inspecției fiscale***

*(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 factual 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; [...].”*

precum și pct. 106.1, 106.2 și 106.3 din Normele metodologice de aplicare a O.G. nr. 92/2003, aprobate prin H.G. nr. 1050/2004, potrivit cărora:

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

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

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

Prevederile art.205 alin.(1), art.206 alin.(2) și art.209 alin.(1) din O.G. nr. 92/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare, stipulează că:

*”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 considera lezată în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal sau prin lipsa acestuia, în condițiile legii.*

*Art.206 (2) - Obiectul contestației îl constituie numai sumele și măsurile stabilite și înscrise de organul fiscal în titlul de creanță sau în actul administrativ fiscal atacat, cu excepția contestației împotriva refuzului nejustificat de emitere a actului administrativ fiscal.*

*Art.209 (1) - Contestațiile formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, 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 ale finanțelor publice județene sau a municipiului București, după caz, 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 3 milioane lei, precum și pentru contestațiile îndreptate împotriva deciziilor de reverificare, cu excepția celor emise de organele centrale cu atribuții de inspecție fiscală.”*

completate cu dispozițiile pct. 5.1 din O.P.A.N.A.F. nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Codul de procedura fiscală, valabil la data depunerii contestației, care precizează:

*”5.1. Actele administrative fiscale care intra în competența de soluționare a organelor specializate prevăzute la art.209 alin.(1) din Codul de procedura fiscală sunt cele prevăzute expres și limitativ de lege”.*

Din conținutul prevederilor legale invocate anterior se reține că impozitele, taxele și alte sume datorate bugetului general consolidat se stabilesc în urma inspecției fiscale **numai prin decizie de impunere care constituie titlu de creanță și care este susceptibil de a fi contestat**, la baza emiterii acestora stând constatările din raportul de inspecție fiscală.

Totodată, conform art. 41 din O.G. nr.92/2003 din 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”. Având în vedere prevederile legale invocate 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.

Astfel, **actul administrativ fiscal este numai decizia de impunere**, deoarece numai aceasta creează o situație juridică nouă prin stabilirea obligațiilor fiscale în sarcina contestatorului. Raportul de inspecție fiscală nu creează prin el însuși o situație juridică nouă, el fiind supus avizării șefului de serviciu și aprobării conducătorului organului de inspecție fiscală; în consecință, **raportul de inspecție fiscală nu are natura juridică de act administrativ fiscal și nu este susceptibil de a fi contestat**.

În consecință, **raportul de inspecție fiscală** nu este un act administrativ fiscal, în sensul art. 41 din Codul de procedura 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.

De altfel, la art.206 (2) din Codul de procedura fiscală, citat mai sus, se prevede cu claritate faptul că obiectul contestației îl poate constitui numai sumele și măsurile stabilite printr-un titlu de creanță sau printr-un act administrativ fiscal.

Ori, întrucât prin contestația depusă de către agentul economic, înregistrată la Activitatea de Inspecție Fiscală sub nr.../21.03.2013 acesta s-a îndreptat împotriva Raportului de inspecție fiscală nr.... încheiat la data de 21.12.2012, organul de soluționare a contestației este ținut de cererea contribuabilului astfel cum a fost formulată, neputând depăși limitele sesizării, deoarece conform prevederilor art. 213 alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu completările și modificările ulterioare

*“[...] Analiza contestației se face în raport de susținerile părților, de dispozițiile legale invocate de acestea și de documentele existente la dosarul cauzei. **Soluționarea contestației se face în limitele***

**sesizării**” și prin urmare obligația sa este de a se pronunța numai cu privire la obiectul stabilit prin contestație.

De asemenea, având în vedere și prevederile art.213 alin.(5) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, potrivit căroră:

*”Organul de soluționare competent se va pronunța mai întâi asupra excepțiilor de procedură și asupra celor de fond, iar când se constată că acestea sunt întemeiate, **nu se va mai proceda la analiza pe fond a cauzei**”*, se reține că organul de soluționare nu va mai proceda la analiza pe fond a cauzei, întrucât raportul de inspecție fiscală nu este un titlu de creanță sau un act administrativ fiscal susceptibil de a fi contestat, astfel încât **contestația se va respinge ca inadmisibilă**.

Pentru considerentele arătate și în temeiul prevederilor legale enunțate în cuprinsul prezentei, coroborate cu dispozițiile art.209 alin.(1) lit.a), art.210 alin.(1), art.216 alin.(1), art.217 alin.(1) și art.218 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu completările și modificările ulterioare, se

DECIDE:

Respingerea ca inadmisibilă a contestației formulate de **P.F.A. X** împotriva Raportului de Inspecție Fiscală nr..../21.12.2012 încheiat de Activitatea de Inspecție Fiscală.

Decizia de soluționare a contestației poate fi atacată la Tribunal în termen de 6 luni de la data comunicării acesteia, conform prevederilor art.11 alin.(1) lit.a), respectiv art.10 alin.(1) din Legea contenciosului administrativ nr.554/2004, cu modificările și completările ulterioare.

Director Executiv,