



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agenția Națională de
Administrare Fiscală
Direcția Generală Regională a
Finanțelor Publice Timișoara
Serviciul Soluționare Contestații 2**



Str. Gh. Lazăr, nr.9 B
300081, Timișoara
Tel: +0256 499 334
Fax: +0256 499 335

D E C I Z I A nr.2267/17.02.2020
privind soluționarea contestației depusă de dl. X, înregistrată la
D.G.R.F.P. Timișoara sub nr. .../25.11.2013 și reînregistrată la Direcția
Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara sub nr.
TMR_DGR .../25.11.2019.

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara a fost sesizată de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice Hunedoara - Inspecție Fiscală cu adresa nr. .../21.11.2019, înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara sub nr. TMR_DGR .../25.11.2019, prin care s-a transmis către D.G.R.F.P. Timișoara, dosarul contestației formulate de dl. X, în scopul reluării procedurii de soluționare a contestației suspendată în baza Deciziei nr. .../20.12.2013 emisă de către Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Hunedoara, în considerarea Sentinței penale nr. .../2015 pronunțată în dosarul nr. .../2013 al Tribunalului Hunedoara, rămasă definitivă, în temeiul dispozițiilor art. 214 alin. (3) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, privind Codul de Procedura Fiscală, republicată, asupra contestației formulate de

DI. X
CNP ...,
cu domiciliul în ..., jud. Hunedoara.

înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara sub nr. .../25.11.2013, constatând următoarele:

Prin contestația depusă dl. X, solicită anularea Deciziei de impunere nr. .../02.10.2013 privind impozitul pe venit stabilit de inspecția fiscală pentru persoane fizice care realizează venituri impozabile din activități economice nedeclarate organelor fiscale, emisă de către

Activitatea de Inspecție Fiscală, în baza raportului de inspecție fiscală nr. .../02.10.2013, pentru suma totală de ... lei, reprezentând impozit pe venit nedeclarat organelor fiscale.

Prin Decizia nr. .../20.12.2013 emisă de Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara s-a dispus suspendarea soluționării contestației formulată de dl. X, împotriva Deciziei de impunere nr. F-HD .../02.10.2013 privind impozitul pe venit stabilit de inspecția fiscală pentru persoane fizice care realizează venituri impozabile din activități economice nedeclarate organelor fiscale, emisă de către Activitatea de Inspecție Fiscală, în baza raportului de inspecție fiscală nr. F-HD .../02.10.2013, în sumă totală de ... lei.

La data de 25.11.2019, structura de soluționare a contestațiilor din cadrul DGRFP Timișoara, a fost sesizată de către Inspecția fiscală din cadrul AJFP Hunedoara, cu adresa nr. .../21.11.2019, înregistrată la DGRFP Timișoara sub nr. .../25.11.2019 asupra încetării definitive a motivului care a determinat suspendarea în condițiile legii, cu consecința reluării procedurii de soluționare a contestației formulată de petentul X, suspendată conform Deciziei nr. .../20.12.2013.

Pe cale de consecință, la data prezentei, D.G.R.F.P. Timișoara organ competent în soluționarea contestației se va investi cu soluționarea acesteia în condițiile legii.

Din analiza dosarului contestației se constată că au fost respectate condițiile de procedură prevăzute la art. 205 și art. 209 din O.G. nr. 92/2003, republicată, privind Codul de procedură fiscală, analizate în Decizia nr. .../20.12.2013 emisă de DGRFP Timișoara.

I. Prin contestația formulată petentul susține că stabilirea în sarcina sa a impozitului s-a făcut fără nici o bază legală, reținându-se că a împrumutat sume de bani unor persoane fizice, cărora le-a perceput dobândă în acest sens, deși împrumuturile acordate de petent au fost fără dobândă, aspect care reiese clar din contractele autentice de împrumut, care nu au fost desființate de nici o instanță judecatorească.

II. Organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. Hunedoara – A.I.F., au consemnat următoarele:

În perioada 2008 – 2013, dl. X a încheiat un număr semnificativ (24) de contracte de împrumut cu garanții imobiliare în perioada supusă inspecției fiscale.

Între dl. X și persoanele fizice beneficiare ale împrumuturilor nu au existat anterior relații care să explice dorința acestuia de a le împrumuta dezinteresat sume de bani, veniturile realizate sunt în discrepanță totală

cu sumele acordate ca împrumut, petentul realizand venituri impozabile în sumă de ... lei si acordand împrumuturi în sumă de ... euro, iar pentru stabilirea veniturilor realizate de dl. X din activitatea desfășurată și calculul obligațiilor fiscale datorate de acesta, au fost studiate și analizate documentele, înscrisurile și lucrările puse la dispoziție de către D.I.I.C.O.T – Serviciul Teritorial Alba Iulia, respectiv contracte de împrumut cu garanție, declarații ale persoanelor care au împrumutat bani, declarații ale martorilor, dosare de executare silită asupra imobilelor aduse ca garanție pentru bani împrumutați, alte lucrări aflate la dosarul cauzei.

III. Având în vedere susținerile petentului, documentele existente la dosarul cauzei și prevederile legale în vigoare, invocate de către contestator și de către organele fiscale, se rețin următoarele:

Dl. X, CNP ..., are domiciliul în ..., jud. Hunedoara.

În fapt, urmare inspecției fiscale efectuată s-a constatat că petentul a realizat venituri impozabile din activități independente nedeclarate organelor fiscale în sumă totală de ... lei, realizate în perioada 2008 - 2013, pentru care echipa de inspecție fiscală a calculat un impozit pe venit în sumă de ... lei, invocând faptul că în cauză a existat o practică constantă, un obicei, o îndeletnicire, prin care domnul X a desfășurat o activitate de creditare cu titlu profesional, aceasta activitate nefiind autorizată potrivit reglementarilor legale, fără a fi înregistrată și declarată organelor fiscale competente din punct de vedere a veniturilor impozabile.

Având în vedere că, petentul era deja cercetat într-un dosar penal, respectiv Dosarul nr. .../2013, organele de inspecție fiscală nu au mai formulat sesizare penală pe numele acestuia, iar, urmare a solicitării D.I.I.C.O.T. - Serviciul Teritorial Alba Iulia, s-au constituit parte civilă cu obligațiile fiscale stabilite suplimentar în urma inspecției fiscale încheiate la dl. X.

Prin hotărârea pronunțată de instanța de judecată în Dosarul penal nr. .../2013, ce vizează pe dl. X, respectiv prin Decizia penală nr. .../2019, definitivă, pronunțată de Curtea de Apel Alba Iulia, s-a menținut soluția de achitare a d-lui X, pentru infracțiunea de evaziune fiscală, dispusă de Tribunalul Hunedoara prin Sentința penală nr. .../2015, în timp ce constituirea de parte civilă a rămas nesoluționată.

Se reține faptul că în etapa de urmarire penală și ulterior în faza procesual penală efectuată, respectiv în considerentele soluției pronunțate,

s-a concluzionat faptul că toate împrumuturile acordate de petent au fost cu dobândă, prin Decizia nr. .../2019 a Curții de Apel Alba Iulia, instanța precizând în mod clar, faptul că:

"Curtea constată că probele administrate (astfel cum vor fi analizate pe larg mai jos) au dovedit dincolo de orice îndoială rezonabilă faptul că toate împrumuturile acordate de inculpați au fost cu dobândă, (...)"

Având în vedere faptul că în etapa de urmărire penală și ulterior în faza procesual penală nu s-a oferit nicio explicație cu privire la veniturile impozabile realizate de petent din activități independente nedeclarate organelor fiscale, deși s-a dovedit faptul că toate împrumuturile acordate au fost cu dobândă, rezultă că necesitatea respectării normelor legale fiscale de către petent este imperativă.

Prin contestația formulată petentul susține că stabilirea în sarcina sa a impozitului s-a făcut fără nici o bază legală, reținându-se că a împrumutat sume de bani unor persoane fizice, cărora le-a perceput dobândă în acest sens, deși împrumuturile acordate de petent au fost fără dobândă.

În drept, în materia impozitului pe venit din activități independente prevederile art.7, alin.(1) pct.4, art.39 lit.a), art.40 alin.(1) lit.1), art.41 lit. a), art.46 alin.(1) și alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, stabilesc:

"Art. 7 - 4. activitate independentă - orice activitate desfășurată cu regularitate de către o persoană fizică, alta decât o activitate dependentă;

[...]

Art. 39 - Următoarele persoane datorează plata impozitului conform prezentului titlu și sunt numite în continuare contribuabili:

a) persoanele fizice rezidente;

[...]

Art. 40 - (1) Impozitul prevăzut în prezentul titlu, denumit în continuare impozit pe venit, se aplică următoarelor venituri:

a) în cazul persoanelor fizice rezidente române, cu domiciliul în România, veniturilor obținute din orice sursă, atât din România, cât și din afara României;

[...]

Art. 41 - Categoriile de venituri supuse impozitului pe venit, potrivit prevederilor prezentului titlu, sunt următoarele:

a) venituri din activități independente, definite conform art. 46;

[...]

Art. 46 - (1) Veniturile din activități independente cuprind veniturile comerciale, veniturile din profesii libere și veniturile din drepturi de proprietate intelectuală, realizate în mod individual și/sau într-o formă de asociere, inclusiv din activități adiacente.

(2) Sunt considerate venituri comerciale veniturile din fapte de comerț ale contribuabililor, din prestări de servicii, altele decât cele prevăzute la alin. (3), precum și din practicarea unei meserii”.

Din prevederile legale invocate se reține că se supun impozitului pe veniturile din activități independente persoanele fizice care realizează aceste venituri în mod individual.

Totodată, exercitarea unei activități independente presupune desfășurarea acesteia în mod obișnuit, pe cont propriu și urmărind un scop lucrativ, iar printre criteriile care definesc preponderent existența unei activități independente se regăsește liberă alegere a desfășurării activității, a programului de lucru și a locului de desfășurare a activității, riscul pe care și-l asumă întreprinzătorul, activitatea se desfășoară pentru mai mulți clienți, activitatea se poate desfășura nu numai direct, ci și cu personalul angajat de întreprinzători în condițiile legii.

De asemenea, prevederile art.83 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precizează că:

“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 25 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”

Din prevederile legale invocate se reține că persoana fizică are obligația declarării veniturilor obținute din desfășurarea activității independente.

Totodată, trebuie avute în vedere și prevederile art. 269 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

„Forma și conținutul contestației

(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;[...]”.*

Față de prevederile legale citate mai sus, se reține că în contestație, petentul trebuie să menționeze atât motivele de fapt cât și de drept, precum și dovezile pe care se întemeiază aceasta.

Arătarea motivelor de fapt și de drept în cuprinsul contestației contribuie la determinarea cadrului în care se va desfășura întreaga activitate de soluționare a contestației. Determinarea elementelor menționate este importantă pentru ca organul de soluționare să aibă posibilitatea de a cunoaște toate împrejurările relevante pe care se sprijină pretențiile petentei.

Indicarea motivelor de fapt constă într-o prezentare sintetică, clară și precisă a acelor împrejurări factice care constituie izvorul material al pretențiilor deduse analizei, o relatare succintă a faptelor .

Motivarea trebuie să fie în același timp suficientă pentru ca organul de soluționare să cunoască toate împrejurările de fapt pe care se întemeiază pretențiile petentei.

Motivele de drept trebuie să se concretizeze în temeiul juridic pe care se sprijină contestația. Astfel, petentul trebuie să indice acele elemente din care să se poată desprinde care este fundamentul juridic al pretențiilor deduse judecății.

Având în vedere documentele existente la dosarul contestației, precum și prevederile legale invocate, se reține că petentul, prin contestația formulată, nu a înțeles să-și motiveze în fapt și în drept contestația, respectiv nu a invocat niciun articol de lege și nu a adus niciun argument de natură fiscală prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală, singurul motiv invocat fiind acela că împrumuturile acordate nu au fost purtătoare de dobândă.

Incidente speței sunt și prevederile art.276 alin.1 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

„În soluționarea contestației organul competent verifică motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face în raport cu susținerile părților, cu dispozițiile legale invocate de acestea și cu documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării.”

Se reține, de asemenea, că potrivit doctrinei juridice, încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, regulă tradițională exprimată prin adagiul latin *„actor incumbit probatio”*, principiul fiind consfințit de art.249 *„cel care face o susținere în cursul procesului*

trebuie să o dovedească, în afară de cazurile anume prevăzute de lege” și art. 250 „dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrisuri [...]” din Legea nr.134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Aceste prevederi se coroborează cu cele stipulate la art.73 alin.1 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

„Contribuabilul/Plătitorul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.”

Având în vedere cele de mai sus, întrucât petentul este cel care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedura administrativă, constatarea care se impune, una naturală și de o implacabilă logică juridică, este aceea că sarcina probei revine acestuia.

Se reține totodată, că sarcina probei nu implică un drept al petentului, ci un imperativ al interesului personal al celui care invocă o pretenție în cadrul căii administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinând respingerea contestației.

Se reține că prin contestație nu se indică niciun argument al stării de fapt fiscale, și nu se prezintă nicio normă legală incidentă speței, pentru care petentul înțelege să conteste Decizia de impunere nr. .../02.10.2013 privind impozitul pe venit stabilit de inspecția fiscală pentru persoane fizice care realizează venituri impozabile din activități economice nedeclarate organelor fiscale, singurul motiv invocat fiind faptul că împrumuturile acordate de acesta au fost fără dobândă.

Din documentele existente la dosarul cauzei se rețin următoarele:

În temeiul prevederilor art. 4 din OPANAF 1415/2009 așa cum a fost modificat prin OPANAF 1023/2013, echipa de inspecție fiscală a procedat la stabilirea bazei impozabile și a impozitului pe venit, rezultând venituri impozabile din activități independente nedeclarate organelor fiscale în sumă totală de ... lei, realizate în perioada 2008-2013 pentru care echipa de inspecție fiscală a calculat un impozit pe venit în sumă de ... lei.

Stabilirea obligațiilor datorate bugetului de stat în ceea ce privește impozitul pe venit, s-a datorat faptului că domnul X, a realizat în perioada 2008-2013 venituri impozabile din activități independente neautorizate, fără a fi înregistrat fiscal și fără a declara organelor competente veniturile impozabile.

Având în vedere că la data efectuării inspecției fiscale, petentul era deja cercetat într-un dosar penal, respectiv Dosarul nr. .../2013, organele de inspecție fiscală nu au mai formulat sesizare penală pe numele acestuia, iar, urmare a solicitării D.I.I.C.O.T. - Serviciul Teritorial Alba Iulia, s-a constituit parte civilă cu obligațiile fiscale stabilite suplimentar în urma inspecției fiscale încheiate.

Prin contestația formulată petentul critica modul de stabilire a obligațiilor fiscale stabilite suplimentar, fără să indice în susținerea criticilor aduse, vreun temei legal incident speței și nerespectat de organele de inspecție fiscale și fără să indice vreun motiv de fapt pentru care consideră că acestea au fost stabilite nelegal, limitându-se doar la a susține faptul că împrumuturile acordate au fost fără dobândă.

Urmare a cercetării penale efectuate, în cauză, prin probațiunea administrată în etapa de urmărire penală și ulterior în faza procesual penală, respectiv din Sentință penală nr. .../2015 dată în Dosarul nr. .../2013, se reține faptul că: *“(...) s-a perceput dobândă atât la momentul acordării împrumutului cât și pe parcursul derulării contractelor, până la momentul restituirii integrale a sumei, iar atunci când această sumă nu era restituită integral se trecea la executarea garanțiilor imobiliare”*

De asemenea, prin Decizia nr. .../2019 a Curții de Apel Alba Iulia, definitivă, Curtea arată că *“(...) este incontestabil faptul că inculpații au urmărit obținerea în mod facil a unor foloase materiale considerabile prin acordarea împrumuturilor părților civile (dobânda anuală fiind de 120 % raportat la suma împrumutată) și au obținut în parte astfel de foloase(...)*

.....
Curtea mai arată că din declarațiile părții civile rezultă în mod constant că aceasta a fost de acord cu dobânda de 10% pe lună stabilită de inculpați....”

În privința infracțiuni de evaziune fiscală pentru care a fost trimis în judecată domnul X, tot prin Decizia nr. .../2019, Curtea arată că: *“Se mai arată în rechizitoriu că, având în vedere toate contractele de împrumut comunicate de notarii din județul Hunedoara în care apăreau ca și creditorii inculpații și ca împrumutați persoanele vătămate din cauză, dar și alte persoane care nu au această calitate până în anul 2012, fiind considerate ca venituri generatoare de impozit pe venit, dobânzile percepute de 10% lunar, la care s-a calculat impozitul de 16%, nefiind avute în vedere la reținerea infracțiunii de evaziune fiscală „veniturile ilegale obținute prin înșelăciune, plățile efectuate și nerecunoscute, dobânzile în avans și alte acțiuni ce constituie manopere înșelătoare,, ”*

Chiar dacă în etapa de urmărire penală și ulterior în faza procesual penală s-a lăsat nesoluționată latura civilă, arătându-se faptul că *“Curtea, având în vedere soluția de achitare a inculpaților în temeiul art. 16 li.b teza I-a C.proc.pen. pentru infracțiunile de înșelăciune și camătă, va lăsa nesoluționate acțiunile civile alăturate acțiunii penale, în baza art. 25 alin. 5 C.proc.pen., urmând a nominaliza în dispozitiv părțile civile care le-au exercitat, respectiv Statul Român prin Agenția Națională de administrare fiscală, prin Direcția Generală a Finanțelor Publice Timișoara - Administrația Județeană a finanțelor Publice Hunedoara (...)”*, necesitatea respectării normelor legale fiscale de către petent este imperativă, iar în lipsa prezentării de către aceasta în motivarea contestației atât a motivelor de fapt și de drept pentru care înțelege să formuleze contestația, cât și a unor înscrisuri de natura mijloacelor de probă reglementate de Codul de procedură fiscală care să infirme starea de fapt constatată de Inspekția Fiscală, pretențiile petentului nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei, atâta vreme cât nici administrarea probelor în etapa procesual penală nu a confirmat varianta acestuia.

Astfel, singura susținere a petentului din contestația formulată, respectiv faptul că împrumuturile acordate au fost fără dobândă, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației, întrucât aceasta a fost infirmată chiar de Decizia nr. .../2019 a Curții de Apel Alba Iulia, instanța precizând în mod clar, faptul că:

“Curtea constată că probele administrate (astfel cum vor fi analizate pe larg mai jos) au dovedit dincolo de orice îndoială rezonabilă faptul că toate împrumuturile acordate de inculpați au fost cu dobândă, în pofida faptului că inculpații nu au recunoscut acest lucru, iar în contractele autentificate nu se menționa nimic referitor la vreo dobândă, fiind prevăzută doar restituirea sumei indicate în cuprinsul acestora ca fiind cea împrumutată. Atât persoanele care au calitatea de părți civile sau persoane vătămate în prezenta cauză, cât și martorii audiați în cursul urmăririi penale și al cercetării judecătorești au confirmat, dincolo de orice îndoială, faptul că toate împrumuturile acordate de inculpați erau cu această dobândă de 10% pe lună.

Probele administrate au dovedit dincolo de orice îndoială rezonabilă că toate părțile civile au cunoscut și acceptat faptul că dobânda pe care urmau să o plătească era de 10% lunar din suma care reprezenta împrumutul propriu-zis (toate părțile civile declarând expres acest lucru), acesta fiind și motivul pentru care suma înscrisă în contractele de împrumut era mai mare decât suma remisă efectiv părților civile, fiind compusă întotdeauna din această sumă plus suma care

reprezintă totalul dobânzilor datorate până la scadența trecută în contract și convenită între părți."

Prin urmare, rezultă cu puterea evidenței faptul că petentul a realizat venituri impozabile din activități independente, prin acordarea de împrumuturi purtătoare de dobândă, pentru care avea obligația depunerii la organele fiscale competente a declarațiilor privind veniturile obținute în vederea impunerii acestora și achitării impozitelor aferente.

Pe cale de consecință, în conformitate cu prevederile art.279 alin.(1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct.11.1 lit.a) din OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit cărora:

"contestația poate fi respinsă ca:

a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezente în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat", se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de dl. X, împotriva Deciziei de impunere nr. .../02.10.2013 privind impozitul pe venit stabilit de inspecția fiscală pentru persoane fizice care realizează venituri impozabile din activități economice nedeclarate organelor fiscale, emisă de către Activitatea de Inspecție Fiscală, în baza raportului de inspecție fiscală nr. .../02.10.2013, pentru suma totală de ... lei, reprezentând impozit pe venit nedeclarat organelor fiscale.

Având în vedere considerentele expuse în cuprinsul prezentei și în temeiul prevederilor din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se:

D E C I D E :

- *respingerea ca neîntemeiată a contestației depusă de dl. X, împotriva Deciziei de impunere nr. .../02.10.2013 privind impozitul pe venit stabilit de inspecția fiscală pentru persoane fizice care realizează venituri impozabile din activități economice nedeclarate organelor fiscale, emisă de către Activitatea de Inspecție Fiscală, în baza raportului de inspecție fiscală nr. .../02.10.2013, pentru suma totală de ... lei, reprezentând impozit pe venit nedeclarat organelor fiscale.*

- Prezenta decizie se comunică la:

- Dl. X;

- A.J.F.P. Hunedoara–A.I.F

cu aplicarea prevederilor pct.7.6. din O.A.N.A.F. nr.3741/2015.

Prezenta decizie este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată potrivit prevederilor legale, Tribunalul Hunedoara, în termen de 6 luni de la primirea prezentei.

DIRECTOR GENERAL