



Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor

DECIZIA nr. 000/10.2019
privind soluționarea contestației formulate de
persoana fizică **X**
înregistrată la Agenția Națională de Administrare Fiscală -
Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor
sub nr. 000/2019

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția Generală Control Venituri Persoane Fizice prin adresa nr.000/2019, înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr.000/2019, asupra contestației formulate de persoana fizică **X**.

Contestația a fost formulată împotriva Deciziei de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar în cadrul verificării situației fiscale personale nr.000/2019, emisă în baza Raportului de verificare fiscală nr.A_VEF 000/2019 de către Direcția Generală Control Venituri Persoane Fizice din cadrul A.N.A.F, pentru suma de **000 lei**, reprezentând:

- 000 lei impozit pe venit;
- 000 lei dobânzi aferente impozitului pe venit;
- 000 lei penalități de întârziere aferente impozitului pe venit.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.270 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

Constatând că în speță sunt îndeplinite dispozițiile art.268, art.269, art.270 alin.(1) și art.272 alin.(5) lit.c) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este legal investită să soluționeze contestația formulată de persoana fizică **X**.

I. Persoana fizică X, contestă Decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar în cadrul verificării situației

fiscale personale nr.000/2019, emisă în baza Raportului de verificare fiscală nr.A_VEF 000/2019 de către Direcția Generală Control Venituri Persoane Fizice, pentru următoarele considerente:

Contestatarul considera ca atât în raportul de verificare fiscală cât și în decizia de impunere, este stabilită perioada supusă verificării, respectiv 01.01.2014-31.12.2014, însă nu există nici o estimare cu privire la momentul realizării veniturilor în suma de 000 lei, stabilite de organele de verificare fiscală ca provenind din surse neidentificate.

Astfel, contestatarul susține ca neputându-se stabili momentul nasterii obligației de declarare și plata a impozitului pe venit, existând doar un indiciu în sensul ca aceste venituri ar fi fost realizate anterior perioadei verificate, înainte de 01.01.2014, dreptul organului fiscal de a stabili obligații fiscale principale și accesorii, este prescris.

Contestatarul susține ca, din cuprinsul raportului de verificare fiscală și a deciziei de impunere, nu rezultă o încadrare a sumelor în unul dintre categoriile de venit supuse impozitării, potrivit art. 41 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, prin care sunt stabilite aceste categorii.

De asemenea, contestatarul face referire și la art. 42, lit.j) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, potrivit căreia sumele sau bunurile primite cu titlu de moștenire sau donație, sunt venituri neimpozabile.

Prin urmare, contestatarul solicită admiterea contestației și anularea Deciziei de impunere nr.000/2019 împreună cu Raportul de verificare fiscală nr.A_VEF 000/2019.

II. Organele de verificare fiscală din cadrul Direcției Generale Control Venituri Persoane Fizice prin Raportul de verificare fiscală nr.A_VEF 000/2019 și Decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar în cadrul verificării situației fiscale personale nr. 000/2019, au stabilit pentru perioada 01.01.2014-31.12.2014, următoarele:

Urmare verificării situației fiscale personale a persoanei fizice X, s-a constatat ca în perioada 01.01.2014-31.12.2014, persoana fizică verificată a utilizat fonduri în suma de 000 lei, reprezentând împrumut acordat societății Y, împrumut acordat societății Z, cheltuieli personale de trai, creșterea soldurilor conturilor bancare, pentru care nu au fost identificate surse de fonduri, rezultând astfel o diferență de venituri suplimentare din surse neidentificate în suma de 000 lei.

Pe baza informatiilor prezentate de persoana fizica verificata X, cat si a documentelor detinute si obtinute in conformitate cu prevederile legale, organele de verificare fiscala au ajustat baza impozabila, prin metoda sursei si utilizarii fondului, comparand cheltuielile efectuate de persoana fizica verificata cu veniturile declarate, constatandu-se ca persoana fizica X a utilizat fonduri a caror sursa nu a fost identificata, pentru acordarea de imprumuturi societatilor Y si Z, precum si cheltuieli personale in suma totala de 000 lei, in perioada 01.01.2014-31.12.2014.

Prin Nota explicativa nr.000/2019, persoana fizica verificata, a declarat ca pe parcursul anului 2014, a detinut asupra sa, sume pentru strictul necesar, neputand cuantifica, deoarece nu-si mai aduce aminte, iar referitor la soldul initial si final aferent anului 2014, a mentionat faptul ca nu a avut fonduri acumulate.

În ceea ce privește sursa fondurilor pentru cheltuielile personale de trai declarate pentru anul 2014, în suma de 000 lei, organele de verificare fiscala nu au luat în considerare afirmatia persoanei fizice verificate ca fiind din economisiri din anii anteriori, deoarece nu a prezentat documente justificative sau mijloace de proba care sa confirme afirmatiile sale.

Or, lipsa mijloacelor de probă și a documentelor justificative corelate cu informațiile deținute/obținute de organele de verificare fiscala, mijloace necesare identificării sursei fondurilor bănești utilizate în perioada 01.01-2014-31.12.2014, au condus la stabilirea unor venituri a căror sursă nu a fost identificată, care a avut ca efect majorarea bazei impozabile ajustate prin utilizarea Metodei sursei și utilizării fondului, de reconstituire a veniturilor realizate pe seama fondurilor utilizate de persoana fizică supusă verificării situației fiscale personale.

Astfel, organele de verificare fiscală au stabilit prin Decizia de impunere nr.000/2019, pentru perioada 01.01.2014 –31.12.2014, impozit pe venit în sumă 000 lei, pentru care au calculat accesorii aferente in suma de 000 lei, reprezentând dobânzi în sumă de 000 lei și penalități de întârziere în sumă de 000 lei.

III. Luând în considerare constatările organelor de verificare fiscală, motivele prezentate de persoana fizică, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative invocate de contestatară și organele de verificare fiscală, se rețin următoarele:

1. În ceea ce privește invocarea prescripției dreptului organului de verificare fiscală de a stabili obligații fiscale, deoarece nu se cunoaște momentul realizării veniturilor, se rețin următoarele:

Prevederile art. 347 alin. (1) și (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

“ART. 347 Dispoziții privind termenele

(1) Termenele în curs la data intrării în vigoare a prezentului cod se calculează după normele legale în vigoare la data când au început să curgă.

(2) Cauzele de întrerupere sau suspendare a termenului de prescripție se supun legii în vigoare la data la care acestea au intervenit.”

Având în vedere aceste dispoziții legale și ținând cont că persoana fizică invocă prescripția dreptului organelor de verificare fiscală de a stabili obligații suplimentare de natura impozitului pe venit, sunt aplicabile dispozițiile Ordonanței Guvernului nr. 92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, conform prevederilor art. 91 alin. (1) și (2) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

“Art. 91 Obiectul, termenul și momentul de la care începe să curgă termenul de prescripție a dreptului de stabilire a obligațiilor fiscale

(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.”,

iar potrivit art. 23:

“Art. 23 Nașterea creanțelor și obligațiilor fiscale

(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.”

Din prevederile legale mai sus enunțate se reține că, dreptul organului fiscal de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 5 ani și începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală, iar ca efect al împlinirii termenului de prescripție organele fiscale nu mai emit titlul de creanță fiscală prin care se stabilește și se individualizează creanța fiscală.

Speței îi sunt incidente și prevederile art. 141 lit. b din Legea nr. 207/2015, privind Codul de procedură fiscală, care precizează:

“ART. 141 Avizul de verificare

(1) Avizul de verificare prevăzut la art. 138 alin. (5) cuprinde:

b) data de începere a verificării;”

Din documentele aflate la dosarul cauzei rezultă că organele de verificare fiscală au transmis persoanei fizice, avizul de verificare fiscală prin care aceasta a fost înștiințată că începând cu martie 2019 va face obiectul verificării fiscale personale.

Urmare solicitării persoanei fizice verificate, data de începere a verificării situației fiscale personale, a fost reprogramată pentru aprilie 2019.

Totodată, se reține că termenul de prescripție se suspendă între data începerii verificării fiscale și data emiterii Deciziei de impunere.

Se reține că, prevederile legale care reglementează prescripția extincțivă sunt imperative, acestea limitând perioada de timp în care se poate valorifica un drept.

Cu privire la data de la care începe să curgă termenul de prescripție în cazul verificării obligațiilor fiscale reprezentând impozit pe venit, se constată că aceasta este în stransă legătură cu momentul în care s-a născut creanța fiscală, respectiv cu momentul în care, potrivit legii, se constituie baza de impunere care le generează.

În ceea ce privește momentul la care se naște dreptul organului fiscal de a stabili și a determina obligația fiscală datorată și de la care începe să curgă termenul de prescripție, trebuie stabilit momentul în care se constituie baza de impunere care generează creanța fiscală și obligația fiscală corelativă, precum și momentul în care se nasc dreptul de creanță fiscală și obligația fiscală corelativă.

În sensul prevederilor art. 23 alin. (2) din Codul de procedură fiscală, citat mai sus, se reține că nașterea dreptului organului fiscal de a stabili și a determina obligația fiscală datorată, este nașterea dreptului la acțiune, respectiv a dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale.

În materia impozitului pe venit, pentru perioada supusă verificării fiscale, respectiv anul 2014, sunt aplicabile prevederile art. 83 alin. (1) din Legea nr. 571/2003, privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora:

”ART. 83) Declarația privind venitul realizat

(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 obli-

gația 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/pierderea distribuită din asociere.”

Având în vedere prevederile legale mai sus menționate, se reține că veniturile realizate de contribuabili se declară pe fiecare sursă, iar organul fiscal emite decizii de impunere în funcție de declarațiile contribuabililor și sursele de venit ale acestora.

Astfel, pentru anul fiscal 2014, termenul legal de declarare a bazei de impunere este data de 15.05.2015, dreptul organului fiscal de a stabili obligații fiscale aferente anului 2014 începe să curgă de la data de 01.01.2016 și se împlinește la data de 31.12.2020, motiv pentru care, organul de soluționare a contestației reține că verificarea fiscală s-a desfășurat înăuntrul termenului de prescripție.

În ceea ce privește argumentul conform careia veniturile ar fi fost realizate anterior perioadei verificate, se reține ca acestea au fost analizate de către organele de verificare fiscală în vederea stabilirii soldului initial deținut la începutul perioadei verificate, respectiv 01.01.2014, iar perioada verificata a fost 01.01.2014-31.12.2014.

2. Referitor la impozitul pe venit stabilit suplimentar în sumă de 000 lei și accesoriile aferente în sumă de 000 lei, stabilite prin Decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar in cadrul verificarii situației fiscale personale nr.000/2019, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este investită să se pronunțe dacă în mod corect organele de verificare fiscală au stabilit obligații suplimentare aferente perioadei 01.01.2014-31.12.2014, în condițiile în care nici în timpul verificării fiscale și nici cu ocazia exercitării căii administrative de atac persoana fizică X nu a probat sursa fondurilor utilizate.

În fapt, urmare verificarii efectuate, organele de verificare fiscală au constatat ca persoana fizică X, in perioada 01.01.2014-31.12.2014, a utilizat fonduri in suma de 000 lei, reprezentand imprumut acordat societatii Y în suma de 000 lei, imprumut acordat societatii Z în suma de 000 lei, cheltuieli personale de trai în suma de 000 lei si cresterea soldurilor conturilor bancare în suma de 000 lei, pentru care au fost identificate surse de fonduri în suma de 0 lei, rezultand astfel o diferenta de venituri suplimentare din surse neidentificate in suma de 000 lei.

În vederea determinării numerarului deținut la începutul și sfârșitul anului 2014, a sursei din care provine acesta și a surselor fondurilor utilizate pe parcursul perioadei verificate, organele de verificare fiscală au solicitat persoanei fizice verificate X, informații, clarificări, explicații, documente justificative și alte mijloace de probă.

Persoana fizică X, prin Nota explicativă nr.000/2019, a declarat că nu își mai aduce aminte, sumele deținute pe parcursul anului 2014, că au fost pentru strictul necesar, iar pentru cheltuielile personale de trai, banii au provenit din economisiri din anii anteriori.

Totodată, a declarat că nu a avut fonduri acumulate în numerar la începutul și sfârșitul anului fiscal verificat, respectiv anul 2014.

Or, conform prevederilor art. 10 și art. 73 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, persoana fizică verificată avea obligația de a prezenta documente justificative sau alte clarificări relevante pentru situația sa fiscală.

Prin urmare, organele de verificare fiscală, urmare analizei explicațiilor persoanei fizice verificate, coroborate cu informațiile deținute de organele de verificare fiscală, au constatat că persoana fizică X, nu a putut proba cu documente justificative/mijloace de probă, sursa fondurilor utilizate în anul 2014, pentru creditarea societăților Y și Z.

Astfel, organele de verificare fiscală au stabilit prin Decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar în cadrul verificării situației fiscale personale nr. 000/2019, pentru perioada 01.01.2014 – 31.12.2014, baza impozabilă suplimentară în sumă de 000 lei, pentru care au calculat impozit pe venit în sumă 000 lei. Totodată au fost calculate accesoriile aferente impozitului pe venit reprezentând dobânzi în sumă de 000 lei și penalități de întârziere în sumă de 000 lei.

În drept, sunt aplicabile prevederile art.138 alin.(9) - (13), art.145 alin. (1) și (2) și art.146 alin.(1) și (3) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

"ART.138

*(9) Cu ocazia verificării situației fiscale personale, organul fiscal central stabilește veniturile obținute de persoana fizică în cursul perioadei verificate. În acest scop organul fiscal central utilizează metode indirecte de stabilire a veniturilor, aprobate prin ordin al președintelui A.N.A.F. ****).*

(10) În cazul în care persoana fizică supusă verificării nu îndeplinește obligațiile prevăzute la alin. (6) și (7) verificarea situației fiscale personale se

face pe baza informațiilor și documentelor deținute sau obținute de organul fiscal central în condițiile prezentului cod.

(11) Organul fiscal central apreciază asupra metodei indirecte folosite și a întinderii acesteia, în limitele rezonabilității și echității, asigurând o proporție justă între scopul urmărit și mijloacele utilizate pentru atingerea acestuia.

(12) Ori de câte ori, pe parcursul verificării situației fiscale personale, organul fiscal central apreciază că sunt necesare noi documente sau informații relevante pentru verificare, le poate solicita persoanei fizice, în condițiile prezentului cod. În acest caz, organul fiscal central stabilește un termen rezonabil, care nu poate fi mai mic de 10 zile, pentru prezentarea documentelor și/sau a informațiilor solicitate.

(13) Pe parcursul derulării verificării situației fiscale personale, persoana fizică supusă verificării are dreptul să prezinte orice documente justificative sau explicații pentru stabilirea situației fiscale reale. Cu ocazia prezentării documentelor justificative sau explicațiilor, concluziile se consemnează într-un document semnat de ambele părți. În cazul în care persoana fizică verificată refuză semnarea documentului, se consemnează refuzul de semnare.

"ART.145 Raportul de verificare

(1) Rezultatul verificării situației fiscale personale se consemnează într-un raport scris în care se prezintă constatările din punct de vedere faptic și legal.

(2) La raportul privind rezultatele verificării se anexează documentele care au stat la baza constatărilor, documentele întâlnirilor și orice alte acte care au legătură cu constatările efectuate în cauză. Documentele prezentate de persoana fizică verificată se predau organului fiscal central, sub semnătură."

"ART.146 Decizia de impunere

(1) Raportul prevăzut la art.145 stă la baza emiterii deciziei de impunere sau, după caz, a unei decizii de încetare a procedurii de verificare, în cazul în care nu se ajustează baza de impozitare.[...]

(3) În cazul în care se constată că declarațiile fiscale, documentele și informațiile prezentate în cadrul procedurii de verificare sunt incorecte, incomplete, false sau dacă persoana fizică verificată refuză, în cadrul aceleiași proceduri, prezentarea documentelor pentru verificare ori acestea nu sunt prezentate în termenul legal sau persoana se sustrage prin orice alte mijloace de la verificare, organul fiscal central stabilește baza de impozitare ajustată pentru impozitul pe venit și emite decizia de impunere."

coroborate cu prevederile art.1 si art.21 din O.P.A.N.A.F. nr.675/2018 pentru aprobarea metodelor indirecte de stabilire a veniturilor și a procedurii de aplicare a acestora, care stipulează:

”ART.1 Verificarea situației fiscale personale a persoanelor fizice cu privire la impozitul pe venit, prevăzută la art.138 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, denumită în continuare Codul de procedură fiscală, reprezintă ansamblul activităților desfășurate de organele fiscale având ca obiect examinarea totalității drepturilor și a obligațiilor de natură patrimonială, a fluxurilor de trezorerie și a oricăror altor elemente relevante pentru stabilirea situației fiscale reale a persoanei fizice verificate.”

„ART. 21 Pentru stabilirea bazei impozabile ajustate pentru impozitul pe venit se au în vedere următoarele:

- a) documentele/informațiile prezentate de persoana fizică verificată;*
- b) documentele/informațiile deținute sau obținute de organul fiscal referitoare la veniturile, cheltuielile, patrimoniul și fluxurile de trezorerie ale persoanei fizice verificate;*
- c) informații oficiale publicate de autorități sau de instituții publice;*
- d) oricare alte documente sau informații relevante pentru stabilirea bazei impozabile;*
- e) declarațiile fiscale depuse de persoana verificată sau de plătitori.”*

Se reține că, organele de verificare fiscală la stabilirea stării de fapt fiscale a examinat toate drepturile și obligațiile de natură patrimonială, fluxurile de trezorerie și alte elemente relevante pentru stabilirea situației fiscale reale a persoanei fizice verificate, conform procedurilor în vigoare. Pentru verificarea situației fiscale a persoanelor fizice și determinarea în mod corect a bazei impozabile în practică se utilizează mai multe metode indirecte, dintre care metoda sursei și utilizării fondului care constă în compararea cheltuielilor efectuate cu veniturile declarate în perioada supusă impozitării.

Mai mult, conform prevederilor art.79¹ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în perioada verificată:

”ART.79¹ Orice venituri constatate de organele fiscale, în condițiile Codului de procedură fiscală, a căror sursă nu a fost identificată se impun cu o cotă de 16% aplicată asupra bazei impozabile ajustate pe baza procedurilor și metodelor indirecte de reconstituite a veniturilor sau cheltuielilor. Prin decizia de impunere organele fiscale vor stabili cuantumul impozitului și al accesoriilor.”

Conform prevederilor legale invocate, pentru stabilirea bazei impozabile ajustate pentru impozitul pe venit organul fiscal are în vedere toate documentele justificative și fiscale care constituie mijloace de probă pentru stabilirea drepturilor și obligațiilor fiscale, consemnând rezultatul verificărilor într-un raport scris.

Se reține că, pentru diferențele de fonduri cu sursă neidentificată din perioada verificată, organul fiscal este îndreptățit să impună baza impozabilă stabilită suplimentar cu cota de 16%, emițând în acest sens decizie de impunere.

Din documentele aflate la dosarul cauzei, organul de soluționare a contestației reține următoarele:

În anul 2014, persoana fizică verificată a utilizat fonduri în sumă de 000 lei, reprezentând imprumut acordat societății Y în suma de 000 lei, imprumut acordat societății Z în suma de 000 lei, cheltuieli personale de trai în suma de 000 lei și creșterea soldurilor conturilor bancare în suma de 000 lei, pentru care au fost identificate surse de fonduri în suma de 0 lei, rezultând astfel o diferență de venituri suplimentare din surse neidentificate în suma de 000 lei.

Conform prevederilor art.138 alin.(1), (4), (8) și (10) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, organele de verificare fiscală au dreptul de a efectua o verificare fiscală, cu privire la impozitul pe venit, a ansamblului situației fiscale personale a persoanei fizice în cauză, aceasta având obligația de a depune o declarație de patrimoniu și de venituri la solicitarea organului fiscal, care stabilește veniturile obținute de persoana fizică în cursul perioadei verificate, utilizând metode indirecte de stabilire a veniturilor.

Potrivit art.138 alin.(13) din același act normativ, dacă organul fiscal central apreciază că sunt necesare noi documente sau informații relevante pentru verificare, care pot constitui mijloace de probă în condițiile art.55 alin. (1) – (3) din același act normativ, în vederea motivării actului administrativ fiscal, poate solicita persoanei fizice verificate aceste mijloace de probă, întrucât:

“(1) Constituie probă orice element de fapt care servește la constatarea unei stări de fapt fiscale, inclusiv înregistrări audiovideo, date și informații aflate în orice mediu de stocare, precum și alte mijloace materiale de probă, care nu sunt interzise de lege.

(2) Pentru determinarea stării de fapt fiscale, organul fiscal, în condițiile legii, administrează mijloace de probă, putând proceda la:

- a) solicitarea informațiilor, de orice fel, din partea contribuabilului/plătitorului și a altor persoane;
 - b) solicitarea de expertize;
 - c) folosirea înscrisurilor;
 - d) efectuarea de constatări la fața locului;
 - e) efectuarea, în condițiile legii, de controale curente, operative și inopinate sau controale tematice, după caz.
- (3) Probele administrate vor fi coroborate și apreciate ținându-se seama de forța lor doveditoare recunoscută de lege.”

Astfel, organele de verificare fiscala au solicitat persoanei fizice X informatii, explicatii, documente justificative si alte mijloace de proba, in vederea clarificarii unor aspecte referitoare la sursa fondurilor utilizate in perioada 01.01.2014-31.12.2014.

Din răspunsurile date prin Nota explicativa nr. 000/2019, se reține ca persoana fizica X, a declarat ca imprumuturile acordate societilor Z și Y, în perioada 01.01.2014-31.12.2014, au fost efectuate în numerar, pentru plata furnizorilor, sursa banilor fiind fondurile acumulate anterior de către bunicii și părinții sai.

Prin Nota explicativa nr.000/2019, persoana fizica a declarat ca sumele detinute pe parcursul anului 2014, au fost pentru strictul necesar, iar pentru cheltuielile personale de trai, banii au provenit din economisiri din anii anteriori. Totodata, persoana fizica X, a declarat prin aceeași nota explicativa ca nu a avut fonduri acumulate în numerar la începutul și sfârșitul anului fiscal verificat, respectiv anul 2014.

Mai mult, persoana fizica a precizat ca nu deține documente contabile referitoare la societatea Y, deoarece a fost vândută în perioada 2014-2015, iar actele au fost predate cumparatorului.

Urmare analizării informațiilor și documentelor, obținute/deținute, organele de verificare fiscală au constatat:

Din accesarea aplicatiei ANAF ce gestioneaza baza de date a Oficiului National al Registrului Comertului si aplicatia FISCNET, reiese ca persoana fizica X, a deținut în perioada 01.01.2014-31.12.2014, titluri de participatie la doua societati, respectiv la societatea Y, asociat cu o cota de participare de 95 %, detinand și calitatea de administrator si la societatea Z, asociat cu o cota de participare de 100 %.

Din documentele depuse de către societatea Y, respectiv formularul 30 – date informative la 31.12.2014, în bilantul contabil aferent anului 2014, în

contul 455 – sume datorate actionarilor/asociatilor a fost raportat un sold initial de 000 lei și un sold final de 000 lei, rezultand faptul ca persoana fizica X a acordat imprumuturi în valoare de 000 lei, reprezentând diferența dintre soldul final și cel initial, ponderata în funcție de participatia de 95%.

Din documentele depuse de către societatea Z, respectiv formularul 30 – date informative la 31.12.2014, în bilantul contabil aferent anului 2014, în contul 455 – sume datorate actionarilor/asociatilor, a fost raportat un sold initial de 000 lei și un sold final de 000 lei, rezultand faptul ca persoana fizica X a acordat imprumuturi în valoare de 000 lei, reprezentând diferența dintre soldul final și cel initial.

Din analiza conturilor bancare personale ale persoanei fizice au constatat ca nu s-a efectuat virarea sumei de 000 lei către societati, suma ce reprezintă diferența din bilantul anului 2014, între soldul final și cel initial al contului 455, astfel, rezulta faptul ca suma a fost depusa în numerar.

Din informațiile obtinute de la A.J.F.P, cu privire la veniturile declarate ale persoanei fizice X, organele de verificare fiscala au constatat ca aceasta nu figureaza în evidentele fiscale cu venituri declarate.

Fata de constatările organelor de verificare fiscala, raportat la argumentele si documentele prezentate de contestatar, organul de solutionare a contestatiei retine urmatoarele:

Din documentele depuse de societati reiese ca persoana fizica X, a creditat societatea Y cu suma de 000 lei și societatea Z în suma de 000 lei.

Persoana fizica a declarat ca imprumuturile acordate în anul 2014, societatilor Y și Z, unde a deținut calitatea de asociat și administrator, au fost în numerar, iar sursa fondurilor o reprezintă sumele acumulate anterior de către bunicii și părinții săi.

Însă, se reține ca persoana fizica X, nici pe parcursul verificarii fiscale, nici cu ocazia caili administrative de atac nu a prezentat documente justificative în sustinerea afirmatiilor sale.

Or, persoana fizica X avea obligatia de a prezenta organului fiscal informatiile necesare in vederea stabilirii starii de fapt fiscale in conformitate cu prevederile art. 58 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de Procedura Fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare.

Totodata, se retine ca, la art.10 alin.(1), alin.(2) și art.73 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală cu modificările și completările ulterioare, se precizeaza ca persoana fizică verificată are obligația de a prezenta documente doveditoare pe parcursul efectuării verificării, respectiv:

“Art.10 Obligația de cooperare

(1) Contribuabilul/Plătitorul este obligat să coopereze cu organul fiscal în vederea determinării stării de fapt fiscale, prin prezentarea faptelor cunoscute de către acesta, în întregime, conform realității, și prin indicarea mijloacelor doveditoare care îi sunt cunoscute, cu respectarea prevederilor în materie penală și procesual penală.

(2) Contribuabilul/Plătitorul este obligat să întreprindă măsurile în vederea procurării mijloacelor doveditoare necesare, prin utilizarea tuturor posibilităților ce îi stau la dispoziție.”

“Art.73 Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

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

Astfel, simpla afirmatie a contestatorului cu privire la provenienta sumelor utilizate în perioada 01.01.2014-31.12.2014, fara prezentarea altor mijloace de proba, potrivit art.10 si art.58 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care prevede că persoana fizică verificată avea obligația de a coopera cu organele de verificare fiscală și de a furniza acestuia informațiile necesare în vederea determinării stării de fapt fiscale, prin prezentarea faptelor cunoscute de acesta în întregime și prin indicarea mijloacelor doveditoare care îi erau cunoscute, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației.

Mai mult, se retine ca organele de verificare fiscala, pentru a putea stabili in mod obiectiv si in limitele stabilite de lege starea de fapt, au solicitat pe tot parcursul verificarii situatiei fiscale personale informatii si documente doveditoare, mijloace de proba relevante în vederea identificarii surselor de fonduri de care a dispus persoana fizica la începutul, pe parcursul și la finalul perioadei verificate, asa cum rezulta din notele explicative inregistrate sub nr. 000/2019 si nr. 000/2019, insasi persoana fizica declarand ca nu a avut fonduri acumulate la începutul sau sfârșitul perioadei verificate.

De asemenea, se reține ca, urmare verficarilor efectuate și a informațiilor detinute/obținute de organele de verificare fiscala, persoana fizica X nu figureaza în evidentele fiscale cu venituri declarate, astfel nu se justifica ca persoana fizica deținea suma de 000 lei si de 000 lei, imprumutate societăților sus mentionate.

Referitor la sumele de bani despre care persoana fizica X sustine ca au provenit din economiile bunicilor și părinților, iar potrivit art. 42, lit.j) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, sumele sau bunurile primite cu titlu de

moștenire sau donatie, sunt venituri neimpozabile, se reține ca dispozițiile art. 813 și art. 827 din Codul civil vechi prevăd ca:

Art. 813 „*Toate donatiunile se fac prin act autentic*”,

Art. 827 „*Orice act de donatiune de mobile este valabil numai pentru obiectele trecute într-un act estimativ subsemnat de donator și donatar.*”, iar art.1011 alin.(1) din Legea nr.287/2009 prevede că „*donăția se încheie prin înscris autentic sub sancțiunea nulității absolute*”.

Din analiza articolelor mai sus invocate reiese ca pentru dovedirea donatiei, legea impune condiția formei autentice ad validitatem.

De asemenea, potrivit art.1133 din Codul civil, certificatul de moștenitor precum și dovada dreptului de proprietate al moștenitorilor acceptați asupra bunurilor din masa succesorală.

Or, persoana fizică X, nici în timpul verificării fiscale și nici cu ocazia exercitării căii administrative de atac nu a prezentat acte încheiate privind donatia sau succesiunea, din care să reiasă sumele de bani pe care pretinde că le deținea de la bunici și părinți, deși legea impunea condiția formei autentice.

Prin urmare, nu se pot aplica dispozițiile art. 42 alin.(1) lit. j) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, atata timp cât în speță nu sunt încheiate acte privind donatia, pe cale de consecință fiind aplicabile dispozițiile art. 79¹ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, republicat, cu modificările și completările ulterioare, organele de verificare fiscală în mod corect neluând în considerare afirmațiile contestatarului cu privire la sursa fondurilor utilizate pentru creditarea societăților, la stabilirea stării de fapt fiscale.

De altfel, din informațiile și documentele obținute, în conformitate cu dispozițiile legale pentru perioada verificată, declarația de patrimoniu și de venituri, explicațiile persoanei fizice prin notele explicative coroborate cu faptul că nu a prezentat documente din care să reiasă sursa fondurilor împrumuturilor acordate de persoana fizică societăților Y și Z, organele de verificare fiscală au examinat creșterea și diminuarea elementelor patrimoniale, a elementelor de venituri și cheltuieli, procedând la stabilirea bazei impozabile ajustate prin metode indirecte în baza prevederilor O.P.A.N.A.F. nr. 3.733 din 22 decembrie 2015 privind aprobarea metodelor indirecte de stabilire a veniturilor și a procedurii de aplicare a acestora.

Astfel, devin incidente prevederile art. 79¹ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în perioada verificată, potrivit cărora:

”ART. 79’

Orice venituri constatate de organele fiscale, în condițiile Codului de procedură fiscală, a căror sursă nu a fost identificată se impun cu o cotă de 16% aplicată asupra bazei impozabile ajustate pe baza procedurilor și metodelor indirecte de reconstituite a veniturilor sau cheltuielilor. Prin decizia de impunere organele fiscale vor stabili cuantumul impozitului și al accesoriilor.”

Conform prevederilor legale invocate, pentru stabilirea bazei impozabile ajustate pentru impozitul pe venit organul fiscal are în vedere toate documentele justificative și fiscale care constituie mijloace de probă pentru stabilirea drepturilor și obligațiilor fiscale, consemnând rezultatul verificărilor într-un raport scris.

Prin urmare, se reține că, pentru diferențele de fonduri cu sursă neidentificată din perioada verificată, organul fiscal este îndreptățit să impună baza impozabilă stabilită suplimentar cu cota de 16%, emițând în acest sens decizie de impunere.

Referitor la argumentul contestatarului cu privire la faptul ca din cuprinsul raportului de verificare fiscală și a deciziei de impunere, nu rezulta o încadrare a sumelor în unul dintre categoriile de venit supuse impozitarii, se reține ca tabelul din Decizia de impunere nr. 000/2019, cuprinde următoarele:

- rândul 1 „Impozit pe venit din surse neidentificate”, în acest rând se vor inscrie rezultatele privind impozitul pe venit stabilit suplimentar pentru fiecare an/perioada verificata, la finalizarea verificarii situației fiscale personale, potrivit conținutului fiecărei coloane;

- rândul 2 „Impozit pe venit din surse identificate”, în acest rând se vor inscrie rezultatele privind impozitul pe venit stabilit suplimentar din surse identificate pentru fiecare an/perioada verificata, la finalizarea verificarii situației fiscale personale, potrivit conținutului fiecărei coloane;

- rândul 3 „Impozit pe venit total”, în acest rând se vor inscrie rezultatele privind impozitul pe venit stabilit suplimentar atât din surse neidentificate cât și din surse identificate pentru fiecare an/perioada verificata, la finalizarea verificarii situației fiscale personale, potrivit conținutului fiecărei coloane;

- coloana 2 cuprinde venitul net anual impozabil, evidentiat în decizia de impunere anuală, pentru situațiile reglementate de lege prin care se prevede faptul ca aceasta decizie se emite;

- coloana 3 cuprinde diferența de venit net anual impozabil stabilită suplimentar de organele fiscale în cadrul verificarii situației fiscale personale;

- coloana 4 cuprinde venitul net anual impozabil recalculat/stabilit de organele fiscale și se stabilește fie prin cumularea venitului net anual impozabil din coloana 2 cu diferența de venit stabilită suplimentar înscrisă în coloana 3, fie reprezintă diferența de venit net anual impozabil stabilită suplimentar de organele de verificare fiscală din coloana 3;

- coloana 5 cuprinde venitul net anual impozabil, evidențiat în decizia de impunere anuală comunicată contribuabilului în declarația de impunere depusă de către contribuabil;

- coloana 6 cuprinde impozitul pe venitul net anual impozabil stabilit de organele fiscale prin aplicarea cotei de impunere, prevăzută de lege pentru anul fiscal verificat, asupra valorii înscrise în coloana 4;

- coloana 7 cuprinde diferența de impozit pe venitul net anual, calculată de organele fiscale în cadrul verificării situației fiscale personale. În cazul în care diferența dintre impozitul calculat de organele fiscale și cel înscris în decizia de impunere anuală este pozitivă, aceasta va fi înscrisă în această coloană, fiind datorată de către contribuabil;

- coloana 8 cuprinde diferența negativă de impozit pe venitul net anual impozabil calculat de organele fiscale și care urmează a fi scăzută din evidența fiscală potrivit prevederilor legale;

- coloana 9 „cod cont bugetar”, se completează cu simbolul codului de cont bugetar al impozitului pe venit;

- coloana 10 „Numar de evidența a plății”, reprezintă numărul de evidența a plății pentru impozitul pe venit stabilit de organele fiscale, numărul de evidența a plății va fi generat de aplicația informatică, potrivit reglementărilor în vigoare.

Astfel, organele de verificare fiscală, urmare încheierii verificării situației fiscale personale a persoanei fizice X, au întocmit Raportul de verificare fiscală nr. A_VEF 000/2019 și Decizia de impunere nr. 000/2019, în conformitate cu prevederile O.P.A.N.A.F nr.2117/2019 privind aprobarea modelului și conținutului formularelor și documentelor utilizate în activitatea de verificare a situației fiscale personale.

Față de cele reținute, în temeiul prevederilor 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 Ordinul președintelui A.N.A.F. nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, **se va respinge ca**

neîntemeiată contestația formulată de persoana fizică X, pentru suma de **000 lei**, reprezentând impozit pe venit.

Referitor la **accesoriile în sumă de 000 lei**, reprezentând dobânzi în sumă de 000 lei și penalități de întârziere în sumă de 000 lei, aferente impozitului pe venit, având în vedere că prin prezenta decizie a fost respinsă ca neîntemeiată contestația formulată de persoana fizică X împotriva Deciziei de impunere nr.000/2019 pentru impozitul pe venit în sumă de 000 lei, iar stabilirea de accesorii aferente impozitului pe venit în sarcina contestatarii reprezintă măsura accesorie în raport cu debitul, ca o consecință **se va respinge ca neîntemeiată** contestația și pentru suma de **000 lei** cu titlu de accesorii aferente impozitului pe venit, conform principiului de drept "*accessorium sequitur principale*", potrivit căruia accesoriul urmează soarta principalului ținând cont și de faptul că persoana fizică X nu contestă modul de calcul al accesoriilor în ceea ce privește perioada de calcul și cota aplicată.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul actelor normative invocate, se:

DECIDE

Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de persoana fizică X împotriva Deciziei de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar în cadrul verificării situației fiscale personale nr.000/2019, emisă de organele de verificare fiscală din cadrul Direcției Generale Control Venituri Persoane Fizice din cadrul A.N.A.F, pentru suma de **000 lei**, reprezentând:

- 000 lei impozit pe venit;
- 000 lei dobânzi aferente impozitului pe venit;
- 000 lei penalități de întârziere aferente impozitului pe venit.

Prezenta decizie poate fi atacată la Tribunalul....., în termen de 6 luni de la data comunicării.

DIRECTOR GENERAL,