



DECIZIA nr. 000/08.2019
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, asupra contestației formulate de **persoana fizică X.**

Contestația a fost formulată împotriva Deciziei de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar prin verificarea situației fiscale personale nr. 000/2018, emisă în baza Raportului de verificare fiscală nr. 000/2018 de către Direcția Generală Control Venituri Persoane Fizice din cadrul A.N.A.F, având ca obiect 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.

Față de data comunicării actului administrativ fiscal contestat, 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 prin verificarea situației fiscale personale nr. 000/2018, emisă în baza Raportului de verificare fiscală nr. 000/2018 de către Direcția Generală Control Venituri Persoane Fizice, pentru următoarele considerente:

Persoana fizică X susține că organele de verificare fiscală au încălcat prevederile art. 145 alin. (5) din Legea nr. 207/2015, privind Codul de

procedură fiscală, prin prisma faptului că aceștia nu au luat în considerare punctul de vedere înaintat de persoana fizică contestatară, deoarece nu ar fi fost prezentat în termenul prevăzut de lege și anume 5 zile lucrătoare.

Totodată, persoana fizică contestatară invocă art. 75 și art. 181 alin. (2) din Codul de procedură fiscală care se referă la calculul termenelor și susține că referitor la termenul de 5 zile lucrătoare pentru formularea punctului de vedere, nu intră în calcul ziua de la care începe să curgă termenul, nici ziua când acesta se împlinește.

În același timp, persoana fizică X susține că prin încheierea raportului de verificare fiscală fără ca acesta să-și poată exprima punctul de vedere și fără ca organele de verificare fiscală să-i respecte dreptul la depunerea punctului de vedere, a fost încălcat, contrar bunei credințe, dreptul persoanei fizice contestatate de a-i fi analizată opinia și de a-i fi luate în considerare apărările formulate prin punctul de vedere.

Astfel, persoana fizică contestatară susține că organele de verificare fiscală, prin neluarea în considerare a punctului de vedere, i-a încălcat acestuia dreptul la apărare, motiv pentru care solicită anularea deciziei de impunere emise.

Persoana fizică X susține că organele de verificare fiscală nu au respectat dreptul contribuabilului la informare cu privire la constatările efectuate pe toată perioada verificării.

Totodată, persoana fizică contestatară susține că organele de verificare fiscală nu au examinat în mod obiectiv situația fiscală personală a acestuia, prin prisma faptului că deși i-au fost puse la dispoziție toate informațiile, documentele și explicațiile solicitate, acestea nu au creat cadrul corespunzător unei colaborări care să ducă la clarificarea tuturor aspectelor relevante ce au făcut obiectul verificării.

Persoana fizică X susține că în mod eronat organele de verificare fiscală nu au luat în considerare suma de 000 lei drept numerar la purtător la începutul perioadei verificate, având în vedere că aceasta reprezenta de fapt pensia economisită de mama persoanei fizice contestatate, persoana fizică Y, pe care contestatarul o administra din anul 2012 și până la data decesului mamei sale.

În același timp, persoana fizică contestatară susține că organele de verificare fiscală au încălcat principiul proporționalității, ce rezultă din dispozițiile art. 6 alin. (2) din Codul de procedură fiscală.

Persoana fizică X susține că baza impozabilă trebuia diminuată cu suma de 000 lei, prin prisma faptului că plățile către W au fost realizate în numele său de către asociatul acestuia, persoana fizică A, iar sumele de bani proveneau dintr-un împrumut acordat, în anul 2014, persoanei fizice A de către fiul său, persoana fizică B.

Totodată, persoana fizică X susține că în mod eronat organele de verificare fiscală nu au luat în considerare drept numerar la purtător la începutul perioadei verificate, împrumutul în cuantum de 000 euro, acordat de către fiul acestuia, persoana fizică B, în anul 2014, ce a făcut obiectul

achiziției imobilului conform Contractului de vânzare-cumpărare autentificat prin Încheierea de autentificare nr. 000/2015.

Având în vedere cele menționate, persoana fizică X solicită anularea Deciziei de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar prin verificarea situației fiscale personale nr. 000/2019, emisă în baza Raportului de verificare fiscală nr. 000/2019.

II. Prin Raportul de verificare fiscală nr. 000/2019, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar prin verificarea situației fiscale personale nr. 000/2019, organele de verificare fiscală din cadrul Direcției Generale Control Venituri Persoane Fizice, au constatat următoarele:

Urmare verificării situației fiscale personale a persoanei fizice X prin folosirea metodei sursei și utilizării fondului, organele de verificare fiscală au constatat faptul că acesta a utilizat, în anul fiscal 2015, fonduri în cuantum de 000 lei, mai mari decât sursele de venituri identificate în cuantum de 000 lei, rezultând astfel venituri a căror sursă nu a fost identificată, în cuantum de 000 lei, provenind din diferența dintre totalul utilizărilor de fonduri și totalul surselor de fonduri.

Organele de verificare fiscală au constatat că persoana fizică X a cheltuit fonduri, în cursul anului fiscal 2015, după cum urmează: creditări societăți și persoane fizice în cuantum de 000 lei, cheltuieli personale în cuantum de 000 lei, plăți achiziții bunuri în cuantum de 000 lei, donații acordate în cuantum de 000 lei, impozite și taxe în cuantum de 000 lei, restituire credit în cuantum de 000 lei și operațiuni conturi bancare în cuantum de 000 lei.

Totodată, organele de verificare fiscală au constatat că persoana fizică X a obținut venituri, în cursul anului fiscal 2015, după cum urmează: încasări din venituri salariale, convenții civile, drepturi de proprietate intelectuală în cuantum de 000 lei; încasări din dobânzi în cuantum de 000 lei; încasări din vânzări de bunuri imobile în cuantum de 000 lei; încasări din bunuri mobile din patrimoniul personal în cuantum de 000 lei; încasări din restituiri de împrumuturi de la persoane fizice în cuantum de 000 lei; încasări din restituiri creditare în cuantum de 000 lei; încasare credit angajat în cuantum de 000 lei; alte surse de fonduri în cuantum de 000 lei.

Prin urmare, organele de verificare fiscală au stabilit impozitul pe venit datorat de persoana fizică X pentru perioada impozabilă 01.01.2015-31.12.2015, corespunzător bazei de impozitare în cuantum de 000 lei, suma de 000 lei, la care au calculat obligații fiscale accesorii în cuantum de 000 lei, respectiv dobândă în cuantum de 000 lei și penalități de întârziere în cuantum de 000 lei, pentru perioada 01.01.2016-04.04.2019.

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. Referitor la argumentul persoanei fizice contestatare conform căruia în mod eronat organele de verificare fiscală nu i-au luat în considerare punctul de vedere cu privire la proiectul de raport de verificare fiscală, încălcându-i astfel acestuia dreptul la apărare, organul de soluționare a contestației reține următoarele:

Potrivit dispozițiilor art. 9 alin. (1) Cod procedură fiscală, *“înaintea luării deciziei, organul fiscal este obligat să asigure contribuabilului posibilitatea de a-și exprima punctul de vedere cu privire la faptele și împrejurările relevante în luarea deciziei.”*

Din cuprinsul raportului de verificare fiscală contestat rezultă că, în temeiul art. 145 alin. (3) din Legea nr. 207/2015, privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, prin adresa nr. 000/2019, contestatarul a fost înștiințat despre data discuției finale, precum și despre faptul că are dreptul să prezinte în scris punctul de vedere cu privire la constatările referitoare la veniturile totale și impozitul pe venit aferent acestora. Potrivit art. 145 alin. (5), se prevede:

“ART. 145 Raportul de verificare

(5) Persoana fizică are dreptul să prezinte, în scris, în termen de cel mult 5 zile lucrătoare de la data prezentării concluziilor, punctul de vedere cu privire la constatările verificării situației fiscale personale, punct de vedere ce se anexează la raportul de verificare și asupra căruia organul fiscal central se pronunță în cuprinsul raportului.”

Totodată, se reține că organele de verificare fiscală împreună cu persoana fizică verificată, prin împuternicit C, au stabilit inițial data de 01.04.2019 ca dată pentru discuția finală. La data comunicării Înștiințării privind discuția finală, persoana fizică X – prin împuternicitul C a solicitat ca dată pentru discuția finală și, implicit, dată pentru finalizarea verificărilor fiscale a ansamblului situației fiscale personale cu privire la impozitul pe venit a persoanei fizice X, data de 04.04.2019.

Astfel, se reține că organele de verificare fiscală au luat în considerare acest fapt și au fost de acord ca data pentru discuția finală, respectiv data pentru finalizarea verificărilor fiscale a ansamblului situației fiscale personale cu privire la impozitul pe venit a persoanei fizice X să rămână data de **04.04.2019**.

La data de 04.04.2019, persoana fizică X, prin împuternicit C, s-a prezentat la discuția finală și ulterior, prin adresa nr. 000/18.04.2019, persoana fizică și-a exprimat punctul de vedere cu privire la constatările organelor de verificare fiscală. Din analiza plicului de corespondență, organele de verificare fiscală au constatat că acesta a fost predat la Oficiul Poștal în data de 12.04.2019, în condițiile în care ultima zi de depunere era 10.04.2019.

Punctul de vedere a fost **inserat** în cuprinsul raportului de verificare fiscală și chiar dacă organele de verificare fiscală au constatat că a fost depus tardiv, acesta a fost **analizat** de organele fiscale, care s-au pronunțat cu privire la aspectele din cuprinsul acestuia, așa cum se poate observa în Cap. IV *Discuția Finală – 4.2. Considerații asupra punctului de vedere al persoanei supuse situației fiscale personale*, din raportul de verificare fiscală.

Prin urmare, în conformitate cu dispozițiile art. 9 din Codul procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, contestatarul și-a exprimat punctul de vedere cu privire la faptele și împrejurările relevante pentru emiterea Deciziei de impunere nr. 000/2019, fapte și împrejurări care sunt cuprinse în proiectul raportului de verificare fiscală și a fost analizat în cuprinsul raportului de verificare fiscală, astfel că, în niciun caz, nu se poate reține încălcarea dreptului său la apărare.

De asemenea, se reține că dreptul la apărare al persoanei fizice care se încadrează în drepturile fundamentale care fac parte integrantă din principiile generale de drept a căror respectare este asigurată de către Curtea Europeană de Justiție, nu a fost îngrădit întrucât acestea i s-a acordat posibilitatea exercitării căi administrative de atac, drept de care a uzat prin formularea prezentei contestații administrative, exprimându-și argumentele de fapt și de drept în legătură cu actul administrativ fiscal încheiat și având posibilitatea de a prezenta documente în sprijinul contestației.

Având în vedere cele mai sus expuse se reține că argumentul persoanei fizice contestatate nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât organele de verificare fiscală au emis Decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar în cadrul verificării situației fiscale personale nr.000/2019 și Raportul de verificare fiscală nr. 000/2019 în conformitate cu prevederile legale incidente.

Referitor la argumentul persoanei fizice contestatate cu privire la faptul că organele de verificare fiscală nu și-au îndeplinit obligația de examinare obiectivă a situației fiscale personale a acestuia, se reține că prin minuta întâlnirii încheiată cu ocazia discuției finale, coroborat cu datele și informațiile înscrise în raportul de verificare fiscală, organele de verificare fiscală au luat în considerare documentele, datele și informațiile prezentate de persoana fizică X.

Totodată, se reține că organele de verificare fiscală au modificat concluziile cuprinse în proiectul raportului de verificare fiscală în sensul luării în considerare a explicațiilor oferite de contestatar, acestea regăsindu-se în cuprinsul Capitolului IV – *Discuția finală*, motiv pentru care argumentul persoanei fizice contestatate nu va fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei.

2. Referitor la încălcarea dreptului contribuabilului de a fi informat, se reține că pe parcursul verificării fiscale derulate în perioada 08.02.2019 – 04.04.2019, persoana fizică verificată a fost informată despre aspectele

constatate cu ocazia discuțiilor consemnate în minutele încheiate, după cum urmează: Minuta întâlnirii nr. 000/11.02.2019; Minuta întâlnirii nr. 000/28.02.2019; Minuta întâlnirii nr. 000/07.03.2019; Minuta întâlnirii nr. 000/25.03.2019; Minuta întâlnirii nr.000/04.04.2019.

Mai mult, se reține că în cuprinsul minutilor sunt înscrise declarațiile și explicațiile date verbal de contribuabil, personal și/sau prin împuternicit și asumate de acesta prin semnarea minutei, iar organele de verificare fiscală au făcut considerații inclusiv asupra punctului de vedere depus de persoana fizică X, motiv pentru care argumentul persoanei fizice contestatare nu va fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei.

3. 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 prin verificarea 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 01.01.2015-31.12.2015, în condițiile în care nici pe parcursul verificării, nici cu ocazia căii administrative de atac, persoana fizică verificată nu face dovada cu documente a sursei fondurilor utilizate.

În fapt, urmare verificării situației fiscale personale a persoanei fizice care X, prin folosirea metodei sursei și utilizării fondului organele de verificare fiscală au constatat faptul că acesta a utilizat în anul fiscal 2015 fonduri mai mari decât sursele de venituri identificate, rezultând astfel venituri a căror sursă nu a fost identificată în cuantum de 000 lei.

Această diferență provine din faptul că organele de verificare fiscală au constatat că persoana fizică X, personal și/sau prin împuternicit, nu și-a îndeplinit obligațiile prevăzute de art. 10 și art. 73 Legea nr. 207/2015, cu modificările și completările ulterioare, privind Codul de procedură fiscală, respectiv nu a probat cu documente justificative afirmațiile făcute în timpul derulării verificărilor fiscale personale cu privire la suma de 000 lei, la suma de 000 lei și la suma de 000 euro, motiv pentru care, în temeiul dispozițiilor art. 6 din Legea nr. 207/2015, cu modificările și completările ulterioare, privind Codul de procedură fiscală, au stabilit că această valoare nu poate fi luată în considerare drept numerar la purtător la începutul verificării situației fiscale a persoanei fizice contestatare.

Prin urmare, organele de verificare fiscală au stabilit impozitul pe venit datorat de persoana fizică X pentru perioada impozabilă 01.01.2015-31.12.2015, corespunzător bazei de impozitare în cuantum de 000 lei, suma de 000 lei, la care au calculat obligații fiscale accesorii în cuantum de 000 lei, respectiv dobândă în cuantum de 000 lei și penalități de întârziere în cuantum de 000 lei, pentru perioada 01.01.2016-04.04.2019.

În drept, sunt aplicabile prevederile art. 138 alin. (10), alin. (11) și alin. (12), art. 145 alin (1) și alin. (2) și art. 146 alin. (1) și alin. (3) din Legea nr. 207/2015, privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

”ART. 138: (10) 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.

(11) În cazul în care există diferențe între veniturile stabilite potrivit alin. (10) și veniturile declarate de persoana fizică, organul fiscal central solicită persoanei fizice informații și documente pentru clarificarea diferenței.

(12) 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.”

”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, art. 34 și art. 35 din O.P.A.N.A.F. nr. 3733/2015 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. 34: 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.*

ART. 35: La examinarea stării de fapt fiscale pentru stabilirea bazei impozabile, organul fiscal are în vedere toate documentele justificative și fiscale care constituie mijloace de probă pentru stabilirea drepturilor și obligațiilor fiscale, exercitându-și dreptul de apreciere în limitele rezonabilității și echității.”

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 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, aplicabile pentru perioada verificată 01.01.2015-31.12.2015:

”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:

Așa cum s-a reținut și la situația de fapt, organele de verificare fiscală nu au luat în considerare:

- suma de 000 lei pe care persoana fizică X susține că a obținut-o înaintea perioadei verificate, urmare economiilor din pensia mamei sale;
- suma de 000 lei pe care persoana fizică X susține că provenea din împrumutul acordat de către fiul său, B, în anul fiscal 2014, către persoana fizică A, care la rândul său a achitat plățile către W, în numele persoanei fizice contestatate, în perioada verificată;
- suma de 000 euro, echivalentul a 000 lei, pe care persoana fizică X susține că a obținut-o de la fiul său, persoana fizică B, urmare Contractului de împrumut autentificat prin Încheierea de autentificare nr. 000/2014.

1. În ceea ce privește suma de 000 lei pe care persoana fizică contestatară susține ca a obținut-o urmare economiilor din pensia mamei sale, persoana fizică Y se reține următoarele:

Prin Minuta întâlnirii încheiată în data de 25.03.2019, persoana fizică X a declarat faptul că la începutul perioadei fiscale a deținut numerar la purtător în quantum de circa 000 lei, reprezentat de moștenirea unor sume de bani la data decesului mamei sale survenită în luna iunie 2014.

Cu privire la aceste sume, persoana fizică X a specificat că în perioada anilor 2012, 2013 și parțial 2014, lunar, veniturile mamei sale, reprezentate de pensie, au fost transferate din contul 000 deschis la O în contul tip card 000 deschis la O, acest cont fiind administrat în fapt de către persoana fizică contestatară. Astfel, lunar prin A.T.M. au fost retrase sumele reprezentând pensie care au fost, lunar, remise personal mamei sale, întrucât aceasta dorea să dețină controlul și certitudinea încasării pensiei.

Organele de verificare fiscală au procedat la analiza extraselor de cont deschise pentru mama persoanei fizice, Y, aferente anului 2014, și au constatat următoarele:

- în perioada 01.01.2014 – 15.10.2014 contul tip card a fost creditat, prin transferul sumelor de bani din contul curent în care a fost virată valoarea lunară a pensiei, cu suma totală de 000 lei din care au fost efectuate retrageri în numerar prin A.T.M. în valoare de 000 lei și plăți prin P.O.S. în valoare de 000 lei, diferența de 000 lei fiind reprezentată de comisioane;

- în data de 10.09.2014 sunt lichidate prin virament bancar trei conturi de depozit deschise pe numele persoanei fizice Y: două depozite în euro și un depozit în lei, sumele fiind virate în contul persoanei fizice X, astfel: 000 euro, 000 euro și 000 lei.

În același timp, luând în considerare valoarea lunară a pensiei persoanei fizice Y, în anul 2013 - 000 lei X 12 luni, rezultă un venit total din pensie de 000 lei. Astfel, la un raport de schimb cu valoarea minimă de 000 lei/euro rezultă faptul că pentru constituirea depozitelor în euro lichidate în

data de 10.09.2014 a fost utilizată suma de 000 lei, la care adăugând valoarea depozitului în lei lichidat la aceeași dată, rezultând că a fost utilizată cel puțin suma de 000 lei din totalul pensiei virat în contul curent al persoanei fizice Y, sumă care a ajuns în final, la data de 10.09.2014 în contul bancar al persoanei fizice X.

Prin urmare, organul de soluționare a contestației reține că persoana fizică Y a constituit cele trei depozite în perioada anterioară anului 2013, deci contravaloarea pensiei retrasă în numerar și depozitată de aceasta acasă scade în mod considerabil, deoarece din cuantumul pensiei sale nu existau suficiente fonduri pentru alcătuirea celor trei depozite în sumă de 000 euro, 000 euro și 000 lei, economisirea sumei de 000 lei și acoperirea cheltuielilor personale de trai.

Mai mult, se reține că în data de 16.02.2015 persoana fizică X a angajat un credit în valoare de 000 lei, act care nu ar fi fost necesar dacă la începutul perioadei supusă verificării fiscale și anume 01.01.2015, persoana fizică contestatară ar fi deținut un numerar de valoarea celui declarat.

Totodată, se reține că în afara documentelor menționate cu privire la sumele de bani convenite mamei sale, persoana fizică Y și anume extrase de cont și împuternicire pe contul acesteia, persoana fizică contestatară nu a pus la dispoziția organelor de verificare fiscală alte documente justificative din care să reiasă moștenirea primită de la mama sa, respectiv certificat de moștenitor sau alte documente.

Or, persoana fizică X avea obligația de a întreprinde toate măsurile în vederea procurării mijloacelor de probă, conform art. 73, alin. (1) și a art. 10 alin. (2) din Legea nr. 207/2015, privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

„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”;

„ART. 10 Obligația de cooperare (...)

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

Având în vedere aspectele menționate se reține că persoana fizică contestatară nu și-a îndeplinit obligațiile prevăzute de art. 10 și art. 73 Legea nr. 207/2015, cu modificările și completările ulterioare, privind Codul de procedură fiscală, respectiv nu a reușit să probeze cu documente justificative moștenirea în cuantum de 000 lei, motiv pentru care în mod corect organele de verificare fiscală, în temeiul dispozițiilor art. 6 din Legea nr. 207/2015, cu modificările și completările ulterioare, privind Codul de procedură fiscală, au stabilit că această valoare nu poate fi luată în considerare drept numerar la purtător la începutul verificării situației fiscale a persoanei fizice X.

2. În ceea ce privește împrumutul acordat de persoana fizică B către persoana fizică A, beneficiar ulterior fiind persoana fizică contestatară, în cuantum de 000 lei, organul de soluționare a contestației reține următoarele:

În data de 09.04.2014, persoanele fizice B și A au încheiat o convenție privind asocierea în vederea edificării unui imobil, cu o cotă de participare de 50%-50%, atât la achiziția terenului, cât și la plata materialelor, manoperei, taxelor etc.

În data de 09.09.2014, persoanele fizice B și A au încheiat un contract de împrumut potrivit căruia persoana fizică B, în calitate de împrumutător, acordă un împrumut, în valoare de 000 lei, persoanei fizice A, în calitate de împrumutată, în vederea efectuării de plăți (pentru materiale, manoperă, taxe în cadrul "*Proiectului imobiliar AIDA*").

Ulterior, la data de 03.11.2014, persoanele fizice B, X și A au încheiat un act adițional tripartit la convenția privind asocierea în vederea edificării unui imobil, prin care persoana fizică B îi cesionează tatălui său, persoana fizică contestatară, toate drepturile și obligațiile ce decurg din convenția încheiată între acesta și persoana fizică A, în data de 09.04.2014.

Față de susținerea contestatarului potrivit căruia "*[...] în ceea ce privește plățile către W acestea au fost efectuate în numele persoanei fizice verificate de asociata acesteia în proiectul imobiliar pentru care au fost efectuate plățile, respectiv d-na K, din sumele în numerar puse la dispoziția asociatei în anul 2014 cu această destinație (efectuarea de plăți pentru materiale, manoperă etc, în cadrul proiectului imobiliar AIDA).*", organul de soluționare a contestației reține următoarele:

Deși prin actul adițional tripartit la convenția de asociere, s-a stipulat că persoana fizică B îi cesionează lui X cu acordul persoanei fizice A toate drepturile și obligațiile ce decurg din convenția inițială, aceasta nu înseamnă că împrumutul acordat inițial de persoana fizică B decurge din convenția inițială, deși împrumutul a fost utilizat de împrumutătoare pentru efectuarea de plăți în cadrul proiectului imobiliar. Aceasta pentru că:

- pe de o parte, împrumutătorul B a împrumutat banii din sursele proprii;
- pe de altă parte, contractul de împrumut, act separat de convenția de asociere și nu act subsecvent convenției, nu a fost modificat prin act adițional de părțile contractante.

Astfel, organul de soluționare a contestației reține că, în mod corect, organele de verificare fiscală au inclus în cheltuielile efectuate de persoana fizică X și plățile efectuate către W, întrucât persoana fizică verificată nu a avut calitatea de împrumutător al sumelor puse la dispoziția persoanei fizice A, în anul 2014.

În același timp, se reține că în ceea ce privește împrumuturile angajate de persoana fizică X anterior perioadei supuse verificării situației fiscale personale, cu consecințe fiscale în perioada care a făcut obiectul verificării fiscale, organul de soluționare a contestației reține că acesta a declarat, înainte de începerea verificării situației fiscale personale, la rubrica aferentă din Declarația de patrimoniu și de venituri că „*NU E CAZUL*”, ceea ce

semnifică faptul că persoana fizică contestatară nu avea niciun fel de datorii către creditorii din România și/sau din străinătate și nu a angajat și/sau nu a restituit datorii de la/către creditorii din România și/sau din străinătate în cursul anului fiscal 2015.

În același timp, se reține că pe parcursul verificării fiscale, persoana fizică X a pus la dispoziția organelor de verificare fiscală fișa denumită „*Situația plăților în numerar efectuate în perioada 01.01.2015 – 31.12.2015*”, fișă care cuprinde integral plățile în numerar efectuate de către persoana fizică X în perioada verificată, însă în cuprinsul acesteia nu este menționat faptul că plățile către W ar fi fost realizate de persoana fizică A în numele persoanei fizice X.

3. În ceea ce privește împrumutul în cuantum de 000 euro, echivalentul a 000 lei, de la fiul său, persoana fizică B, organul de soluționare a contestației reține următoarele:

Prin contestația formulată, persoana fizică X, susține faptul că a primit un împrumut în cuantum de 000 euro, echivalentul a 000 lei, de la fiul său, persoana fizică B, în baza Contractului de împrumut autentificat prin Încheierea de autentificare nr. 000/2014, împrumut neluat în considerare la stabilirea situației fiscale personale de către organele de verificare fiscală.

Având în vedere că în raportul de verificare fiscală nu sunt cuprinse constatări cu privire la acest împrumut, pentru clarificarea acestui aspect, în virtutea rolului său activ, organul de soluționare a contestației a solicitat, prin adresa nr. 000/13.08.2019, organelor de verificare fiscală clarificări cu privire la influența asupra stării de fapt fiscale a contractului de împrumut încheiat între persoana fizică X și persoana fizică B.

Prin adresa de răspuns, înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, sub nr. 000/21.08.2019, organele de verificare au constatat, urmare analizării informațiilor deținute în baza de date proprie, coroborat cu informațiile referitoare la veniturile declarate pe fiecare categorie de venit de persoana fizică B și de plătitorii de venit, faptul că acesta, în anul fiscal 2014, nu avea posibilitatea acordării unui împrumut în cuantum de 000 euro, echivalentul a 000 lei, persoanei fizice X.

Totodată, organele de verificare fiscală au precizat că persoana fizică B a figurat în cursul anului 2014 cu venituri declarate în cuantum de 000 lei, iar cheltuielile acestuia au fost în cuantum de 000 lei, reprezentând sume utilizate pentru achiziționarea de bunuri imobile.

Astfel, organul de soluționare a contestației reține că organele de verificare fiscală nu au pus sub semnul îndoielii contractul de împrumut încheiat de persoana fizică X cu fiul acestuia, însă au solicitat și prezentarea altor mijloace de probă care să justifice dovada sursei de proveniență a fondurilor, pentru stabilirea stării de fapt fiscale.

Or, se reține că nu au fost prezentate documente justificative/mijloace de probă din care să reiasă că persoana fizică împrumutătoare deținea suma necesară acordării împrumutului către persoana fizică X, organele de

verificare fiscală demonstrând că în anul 2014, anul în care a fost încheiat contractul, persoana fizică împrumutătoare a avut cheltuieli cu mult mai mari decât veniturile obținute, ceea ce conduce la concluzia potrivit căreia contractul de împrumut încheiat între cele două persoane fizice este lipsit de substanță.

Totodată, se reține că, la art. 10 alin. (1), alin. (2) și a art. 73 alin. (1) din Legea nr. 207/2015, privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, anterior citate, se precizează că persoana fizică verificată are obligația de a prezenta documente doveditoare pe parcursul efectuării verificării.

Astfel, simpla prezentare a contractului, fără prezentarea altor mijloace de probă care să ateste numerarul deținut, potrivit art. 10 și a 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, conform realității și prin indicarea mijloacelor doveditoare care îi erau cunoscute, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației.

Or, având în vedere cele de mai sus, se reține că persoana fizică împrumutătoare B, nu ar fi putut deține suma necesară acordării împrumutului către persoana fizică X, de unde reiese că acest contract de împrumut este lipsit de substanță și nu poate produce efecte juridice.

Prin urmare, se reține că organele de verificare fiscală, în mod corect, nu au luat în considerare la stabilirea situației fiscale personale împrumutul acordat de persoana fizică B.

Totodată, organul de soluționare a contestației reține că principiul de drept "*pacta sunt servanda*" constituie principiul obligativității contractului între părți, principiu ce consfințește respectarea contractelor și executarea exactă a obligațiilor asumate prin acestea. Astfel, se reține că îndeplinirea exactă a obligațiilor asumate prin contract se impune părților întocmai ca legea, respectivele obligații fiind imperative și nu facultative pentru părțile contractante.

În conformitate cu dispozițiile art. 1166 din Codul Civil, contractul este acordul de voință dintre două sau mai multe persoane, prin dispozițiile art. 1240 alin. (1) din același act normativ, prin care se specifică faptul că exprimarea consimțământului de a contracta poate fi exprimat verbal sau în scris. În situația în care se optează pentru încheierea unui contract în formă scrisă, acesta poate fi încheiat, atât sub semnătură privată, cât și în formă autentică, înscrisul făcând dovada între părți până la proba contrară.

Mai mult, se reține că presupusul împrumut angajat de persoana fizică X, anterior perioadei supuse verificării situației fiscale personale, cu consecințe fiscale în perioada care a făcut obiectul verificării fiscale, nu a fost înscris de persoana fizică la rubrica aferentă din Declarația de patrimoniu și venituri.

În același timp, se reține că în ceea ce privește proveniența surselor de fonduri aferente perioadei de referință, fonduri care au stat la baza achizițiilor și creditărilor efectuate de către persoana fizică contestatară, respectiv la baza plăților/cheltuielilor efectuate de către acesta, inclusiv pentru finalizarea proiectului imobiliar, persoana fizică X a menționat faptul că sursa fondurilor a fost reprezentată de salarii, indemnizații, contracte civile, drepturi de proprietate intelectuală, depozite lichidate, restituiri creditare, realizare creanță, vânzare bunuri mobile din patrimoniul personal, restituiri împrumuturi, economii rămase în urma decesului mamei, avansuri date de clienți pentru rezervare și cumpărare de apartamente în cadrul proiectului imobiliar, iar împrumutul angajat în raport cu fiul său, în anul fiscal 2014 nu a fost menționat printre sursele de fonduri identificate pentru perioada verificată.

Astfel, din coroborarea probelor administrate și anume: declarația de patrimoniu și de venituri, declarațiile persoanei fizice X, contractul de împrumut, veniturile declarate de persoana fizică B, rezultă că persoana fizică contestatară nu a probat existența numerarului pretins a fi deținut la data de 01.01.2015, având ca sursă împrumutul de la fiul său, persoana fizică B, obligație ce-i revenea în temeiul art. 73 alin. (1) din Legea nr. 207/2015, privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

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 prevederilor 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, **se va respinge ca neîntemeiată** contestația formulată de persoana fizică X pentru suma de **000 lei**, reprezentând impozitul pe veniturile a căror sursă nu a fost identificată.

Referitor la accesoriile 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 impozit pe venit în sumă de 000 lei, iar stabilirea de accesorii aferente impozitului pe venit în sarcina contestatarului reprezintă măsura accesorie în raport cu debitul, **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:

D E C I D E

Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate de persoana fizică X împotriva Deciziei de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar prin verificarea situației fiscale personale nr. 000/2019, emisă de organele de verificare fiscală din cadrul Direcției Generale Control Venituri Persoane Fizice 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