

**D E C I Z I A nr.2285 din 2018**  
privind soluționarea contestației formulate de  
**doamna X din Hunedoara,**  
înregistrată la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr.../18.08.2014,  
respectiv sub nr.TMR\_DGR .../21.11.2017

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara a procedat la analiza posibilității legale de reluare a procedurii de soluționare a contestației formulate de **doamna X**, CNP ..., cu domiciliul în localitatea ..., județul Hunedoara.

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara a fost sesizată cu adresa nr.../24.08.2017 de către **doamna X**, prin reprezentant, Cabinet de Avocatură Y, cu sediul profesional în localitatea ..., județul Hunedoara, înregistrată la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr.TMR\_DGR .../28.08.2017, asupra reluării procedurii de soluționare a contestației depusă și înregistrată la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr.../18.08.2014.

Contestația a fost formulată împotriva Deciziei privind impozitul pe venit stabilit suplimentar prin verificarea situației fiscale personale nr.../30.06.2014, emisă în baza Raportului de verificare fiscală nr.../30.06.2014 de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice Hunedoara - Inspecție fiscală și care vizează suma de ... lei, reprezentând impozit pe venit.

**Având în vedere prevederile art.352 alin.(1) și alin.(2) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit cărora:**

*“(1) Dispozițiile prezentului cod se aplică numai procedurilor de administrare începute după intrarea acestuia în vigoare;*

*(2) Procedurile de administrare începute înainte de data intrării în vigoare a prezentului cod rămân supuse legii vechi”,*  
contestația se soluționează în baza normelor legale în vigoare la data când s-a născut dreptul contestatarii la acțiune.

Contestația a fost înregistrată la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr.../18.08.2014 și la A.J.F.P. Hunedoara sub nr.../01.08.2014, respectiv A.J.F.P. Inspecție Fiscală sub nr.../04.08.2014.

Din verificarea îndeplinirii procedurii de contestare, contestația formulată împotriva Deciziei nr.../30.06.2014 privind impozitul pe venit stabilit suplimentar prin verificarea situației fiscale personale a fost depusă în termenul legal prevăzut de art.207 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 Republicată, privind Codul de procedură fiscală și îndeplinește cerințele care privesc semnătura contestatarii.

În ceea ce privește cererea de reluare a procedurii de soluționare a contestației formulată de **doamna X**, îndeplinește cerințele care privesc semnătura reprezentantului legal, Y, la dosarul contestației fiind depusă împuternicirea avocațială nr.../09.10.2017, în original, în conformitate cu prevederile art.269 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

Se reține faptul că, inițial, împuternicirea avocațială a fost depusă în copie la dosarul cauzei. Astfel că, organul competent în soluționare, D.G.R.F.P. Timișoara - Serviciul Soluționare Contestații, cu adresa nr.TMR\_DGR .../22.09.2017, în temeiul prevederilor art.7 și art.18 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, a solicitat reprezentantului legal, avocat Y, ca în termen de cinci zile de la data primirii solicitării, să completeze dosarul contestației cu împuternicirea avocațială în original sau în copie legalizată, în condițiile legii, sub sancțiunea respingerii contestației.

Cu adresa înregistrată la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr.TMR\_DGR .../12.10.2017, Cabinet de Avocat Y a completat dosarul cauzei cu împuternicirea avocațială nr.../09.10.2017, în original.

Prin Decizia nr.../17.09.2014 emisă de către Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara, s-a decis suspendarea soluționării cauzei până la pronunțarea unei soluții definitive pe latura penală, procedura administrativă urmând a fi reluată la încetarea motivului care a determinat suspendarea, în condițiile legii.

În scopul reluării procedurii de soluționare a contestației, conform art.277 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, D.G.R.F.P. Timișoara cu adresa nr.../16.10.2017, a solicitat Activității de Inspecție Fiscală din cadrul A.J.F.P. Hunedoara să completeze referatul cu propuneri de soluționare cu punctul de vedere privind soluționarea contestației în raport cu Încheierea penală nr.../2016 din 07 septembrie 2016 pronunțată de Tribunalul Hunedoara – Secția Penală în dosar nr.../97/2016, având în vedere dispozițiile art.28 din Codul de procedură penală.

Inspecția Fiscală din cadrul A.J.F.P. Hunedoara, prin răspunsul nr.HDG\_AIF .../15.11.2017, înregistrat la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr.TMR\_DGR .../21.11.2017, își menține propunerea de respingere a contestației. Doamna X datorează obligațiile de plată stabilite prin Decizia privind impozitul pe venit stabilit suplimentar prin verificarea situației fiscale personale nr.../30.06.2014.

Prin Ordonanța procurorului de clasare emisă la data de 08 iunie 2016 în Dosar nr.../2014 al Parchetului de pe lângă Tribunalul Hunedoara s-a dispus clasarea cauzei având ca obiect comiterea de către doamna X,

a infracțiunilor prevăzute la art.4 și art.9 lit.a) din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale.

Prin hotărârea definitivă a instanței penale de control judiciar, respectiv Tribunalul Hunedoara - Secția Penală, prin Încheierea penală nr.../2016 din Dosar nr.../2016, a respins plângerea formulată de D.G.R.F.P. Timișoara, prin Administrația Județeană a Finanțelor Publice Hunedoara împotriva Ordonanței de clasare din data de 08 iunie 2016 în Dosar nr.../2014 al Parchetului de pe lângă Tribunalul Hunedoara.

Încheierea penală nr.../2016 din Dosar nr.../2016 al Tribunalului Hunedoara - Secția Penală, definitivă, reprezintă motivul de încetare a suspendării soluționării contestației formulată de petentă, conform pct.10.1 din Ordinul președintelui ANAF nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, respectiv pct.10.2. din Ordinul președintelui ANAF nr.3.741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

Pe cale de consecință, în conformitate cu prevederile punctului pct.10.1 din Ordinul președintelui ANAF nr.450/2013, respectiv pct.10.2. din Ordinul președintelui ANAF nr.3.741/2015, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara constată existența condițiilor legale pentru reluarea procedurii administrative de soluționare a contestației.

**I. Prin contestația formulată, contestatoarea solicită anularea deciziei privind impozitul pe venit stabilit suplimentar,** contestând faptul că, potrivit constatărilor organelor de inspecție fiscală, patrimoniul i s-a mărit în perioada anilor 2008 - 2011, ca urmare a construirii unui imobil în municipiul ..., în suprafață totală de ... mp.

Contestatoarea arată faptul că, ridicarea imobilului a avut loc în anii 2002 - 2003 și ca urmare, obligația fiscală s-a născut în perioada anilor 2002 - 2003, fiind îndeplinite condițiile prevăzute la art.23 din Codul de procedură fiscală.

De asemenea, petenta contestă dreptul organului fiscal de a stabili obligații fiscale după împlinirea termenului de prescripție prevăzut de lege, respectiv 5 ani de la data la care s-a constituit baza de impunere care generează un astfel de impozit, susținând că în cauză sunt aplicabile prevederile art.91 alin.(1), art.131 alin.(1) și art.134 din Codul de procedură fiscală și Hotărârea Guvernului nr.248/2011 privind aprobarea Procedurii de aplicare a metodelor indirecte pentru stabilirea bazei impozabile ajustate.

În susținerea celor reținute, contestatoarea afirmă că poate face dovada cu contractul de vânzare-cumpărare în baza căruia a devenit proprietară, certificatul de urbanism și autorizația de construcție.

Mai mult, petenta susține că nici valoarea stabilită de expertul ANEVAR nu coincide cu valoarea reală a casei, deoarece în autorizația de construcție este specificată valoarea de atunci a construcției, de cca ... lei.

Concluzionând, petenta solicită constatarea împlinirii termenului de prescripție prevăzut de lege și dispunerea anulării deciziei privind impozitul pe venit stabilit suplimentar.

## **II. Organele fiscale din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Hunedoara - Inspecție fiscală, au consemnat următoarele:**

Deoarece doamna X nu a dat curs invitațiilor de a prezenta documentele în vederea efectuării verificării fiscale, organele de verificare fiscală au procedat la stabilirea bazei impozabile ajustate aferentă perioadei 2008 - 2011, în vederea calculării impozitului pe venit.

În conformitate cu prevederile art.109<sup>1</sup> din Ordonanța Guvernului nr.92/2003, Republicată, privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, precum și Hotărârea Guvernului nr.248/2011 privind aprobarea Procedurii de aplicare a metodelor indirecte pentru stabilirea bazei impozabile ajustate, cu modificările și completările ulterioare, organele de verificare fiscală au utilizat ca metodă indirectă pentru stabilirea bazei impozabile ajustate "metoda patrimoniului".

Metoda constă în determinarea venitului impozabil pe baza creșterii valorii patrimoniului net al unui contribuabil pe parcursul unui an fiscal. Creșterea sau descreșterea valorii patrimoniului net se determină prin compararea valorii patrimoniului net la începutul perioadei cu cea de la sfârșitul perioadei.

Având în vedere informațiile furnizate de Primăria municipiului Hunedoara, precum și cele aflate în baza de date ale Agenției naționale de administrare fiscală, organele de verificare fiscală au procedat la stabilirea situației patrimoniului net, precum și a surselor de venit, în vederea determinării bazei impozabile ajustate și a impozitului pe venit aferent perioadei impozabile verificate pentru doamna X, astfel:

- în perioada 01.01.2008 - 31.12.2011 patrimoniul net al doamnei X a crescut cu valoarea de ... lei, reprezentând bunuri imobiliare, respectiv o casă de ... mp, situată în municipiul ..., județul Hunedoara.

Valoarea patrimoniului a fost stabilită în baza Raportului de evaluare a proprietăților imobiliare situate pe teritoriul județului Hunedoara, pentru anul 2011, executat de expert evaluator inginer ..., întocmit pentru

Uniunea națională a notarilor publici, Camera notarilor publici Alba Iulia.

- pentru identificarea surselor de venit realizate de doamna X în perioada supusă verificării fiscale, în urma verificării bazei de date ale Agenției naționale de administrare fiscală, organele de verificare fiscală au constatat că în perioada 01.01.2008 - 31.12.2011, doamna X nu a declarat niciun fel de venit.

De asemenea, în urma verificării, s-a constatat că nici în perioada 1990 - 2007, doamna X nu a declarat organelor fiscale niciun fel de venit, astfel că nu s-a putut identifica sursele privind veniturile realizate.

Ca urmare a constatărilor de mai sus, organele de verificare fiscală au procedat la stabilirea valorii bazei impozabile ajustate la data de 31.12.2011.

Prin adresa nr.../29.10.2013, organele de verificare fiscală au solicitat informații de la Primăria municipiului Hunedoara.

Urmare adresei nr.../13.11.2013, Primăria municipiului Hunedoara a înaintat către AJFP Hunedoara, Decizia de impunere - Înștiințare de plată, cuprinzând valoarea impozabilă a imobilelor deținute de doamna X, astfel:

- corp principal în suprafață desfășurată de ... mp
- corp principal în suprafață desfășurată de ... mp
- corp principal în suprafață desfășurată de ... mp.

Organele de verificare fiscală au stabilit valoarea imobilelor aflate în proprietatea doamnei X, astfel că baza impozabilă ajustată la data de 31.12.2011 este în sumă totală de ... lei.

Concluzionând, organele de inspecție fiscală au procedat la calculul impozitului pe venit suplimentar din surse nedeclarete, în sumă de ... lei, impozit calculat conform art.79<sup>1</sup> din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

**III. Având în vedere susținerile contestatoarei, constatările organelor de verificare fiscală, actele normative invocate și documentele existente la dosarul cauzei, se desprind următoarele aspecte:**

**A. Aspecte procedurale:**

***Referitor la invocarea stabilirii obligației fiscale pe perioadă prescrisă, cauza supusă soluționării este dacă este întemeiată excepția prescripției ridicată de contestatară cu privire la dreptul organului fiscal de a stabili obligații fiscale, în condițiile în care, termenul de prescripție este cel reglementat de dispozițiile Codului de procedură fiscală, în cuprinsul art.91.***

Doamna X a fost programată în vederea efectuării unei verificări fiscale de către organele de control din cadrul D.G.R.F.P. Timișoara - A.J.F.P. Hunedoara - Compartimentul Verificări Fiscale, fiind întocmit Raportul de verificare fiscală prealabilă documentară din data de 14.11.2013 prin care s-au constatat diferențe semnificative între veniturile declarate și bunurile patrimoniale deținute, motiv pentru care, organele de verificare fiscală au propus continuarea procedurii de verificare fiscală, în temeiul art.109<sup>1</sup> din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 Republicată, privind Codul de procedură fiscală.

În acest sens a fost emis Avizul de verificare fiscală nr../15.11.2013, însoțit de un exemplar din Declarația de patrimoniu și venituri, respectiv Extras din Raportul de verificare fiscală prealabilă documentară, petenta fiind înștiințată că, începând cu data de 28.11.2013 va face obiectul unei verificări fiscale care va cuprinde perioada 01.01.2008 - 31.12.2011.

Deoarece în urma demersurilor efectuate privind prezența petentei la sediul A.J.F.P. Hunedoara, doamna X, nu a dat curs invitațiilor, organele de verificare fiscale au procedat la stabilirea bazei impozabile ajustate în vederea calculării impozitului pe venit aferent perioadei 2008 - 2011, fiind emisă Decizia privind impozitul pe venit stabilit suplimentar prin verificarea situației fiscale personale nr../30.06.2014.

La art.347 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se prevede:

*“(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, în speța sunt aplicabile dispozițiile Ordonanței Guvernului nr.92/2003 Republicată, privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

**În drept**, potrivit prevederilor art.91 alin.(1) și alin.(2) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 Republicată, privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

*“(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 din același act normativ:

*“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.”*

Totodată, art.22 din același act normativ:

*“Prin obligații fiscale, în sensul prezentului cod, se înțelege:*

*a) obligația de a declara bunurile și veniturile impozabile sau, după caz, impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat; (...).”*

Din coroborarea dispozițiilor legale, mai sus citate, reiese că termenul de prescripție al dreptului 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.

Conform Deciziei de impunere - Înștiințare de plată emisă la data de 01.11.2013 de către Primăria Municipiului Hunedoara, imobilul în suprafață construită desfășurată de ... mp a fost înregistrat în proprietatea doamnei X în anul 2012, în baza actului nr.../02.07.2012.

Totodată, conform Deciziei de impunere - Înștiințare de plată emisă la data de 01.11.2013 de către Primăria Municipiului Hunedoara, imobilul în suprafață construită desfășurată de ... mp a fost înregistrat în proprietatea doamnei X în anul 2012, în baza actului nr.../02.07.2012.

Din cele ce preced, organul de soluționare nu poate reține în soluționarea favorabilă a contestației, argumentele de natură procedurală invocate de contestatară, excepția prescripției cu privire la dreptul organului de verificare fiscală de a stabili obligații fiscale, având în vedere că la dosarul cauzei a fost identificat în cuprinsul Deciziilor de impunere - Înștiințare de plată emise de către Primăria Municipiului Hunedoara, că imobilele construite au fost înregistrate în proprietatea doamnei X în anul 2012, în baza actelor nr.../02.07.2012, dreptul organelor fiscale de a stabili obligații fiscale nu era prescris la data emiterii actului atacat, echipa de inspecție fiscală acționând înăuntrul termenului de prescripție.

În consecință, se rețin ca neîntemeiate argumentele contestatarei cu privire la efectul împlinirii termenului de prescripție a dreptului organului fiscal de a stabili impozitul pe venit în sumă de ... lei și se va proceda la soluționarea pe fond a contestației.

#### **B. Aspecte de fond:**

***Referitor la impozitul pe venit stabilit suplimentar în sumă de ... lei, cauza supusă soluționării este dacă organul de soluționare se poate pronunța asupra temeiniciei obligației fiscale stabilită***

***suplimentar de organele fiscale, în condițiile în care, din constatările organelor fiscale rezultă aspecte contradictorii privind starea de fapt, raportat la toate documentele existente la dosarul cauzei.***

În fapt, doamna X, a fost supusă unei acțiuni de verificare fiscală în urma căreia s-a constatat că, în perioada 01.01.2008 - 31.12.2011, patrimoniul net al acesteia a crescut cu valoarea de ... lei, reprezentând bunuri imobiliare, respectiv o casă de ... mp, situată în municipiul ..., județul Hunedoara, iar din verificarea situației fiscale personale nu s-au identificat surse de venit, care să fie declarate de către petentă, astfel că organele de verificare fiscală au procedat la calculul impozitului pe venit suplimentar din surse nedeclarate în sumă de ... lei, impozit calculat conform art.79<sup>1</sup> din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În anul 2000, doamna X a achiziționat de la domnul ..., un imobil compus din a) casă de locuit cu două camere, bucatărie, antreu, cămară, hol; b) casă de locuit cu trei camere, bucatărie, antreu, cămară, baie, șopron, garaj și atelier pentru reparații auto, situat în ..., județul Hunedoara, număr topografic ... și ..., conform contractului de vânzare - cumpărare autentificat sub nr.../24.03.2000.

În anul 2002, Primăria Municipiului Hunedoara emite Autorizația de construire nr... din data de 29.10.2002 și Certificatul de urbanism nr... din data de 09.10.2002 prin care, urmare cererii depusă de către doamna X, se autorizează executarea lucrărilor de construire locuință individuală în regim de înălțime P + 1E, pe imobilul - teren și/sau construcții - situat în municipiul ..., numărul topografic ... și ...

Conform Notei de constatare a Curții de Conturi a României, încheiată în data de 26.10.2012, în localitatea Hunedoara, a reieșit faptul că:

*“Din auditarea documentelor și din verificarea pe teren am constatat faptul că, deși pentru multe locuințe autorizațiile de construire sunt expirate, acestea fiind terminate, nu s-au întocmit procese verbale de recepție și proprietarii nu au declarat la organele fiscale în vederea impunerii”.*

Potrivit prevederilor art.109<sup>1</sup> alin.(6) lit.c) și alin.(7) și ale art.109<sup>4</sup> din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 Republicată, privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

**Art.109<sup>1</sup>** “(6) Metodele indirecte pentru stabilirea bazei impozabile ajustate sunt următoarele: (...)

c) metoda patrimoniului. Metoda constă în **determinarea venitului impozabil pe baza creșterii valorii patrimoniului net al unui contribuabil pe parcursul unui an fiscal. Creșterea sau descreșterea valorii**



*patrimoniului net se determină prin compararea valorii patrimoniului net la începutul perioadei cu cea de la sfârșitul perioadei.*

*(7) Procedura de aplicare a metodelor indirecte prevăzute la alin.(6) se aprobă prin hotărâre a Guvernului.”*

**Art.109<sup>4</sup>** *“Rezultatul verificării va fi consemnat într-un raport scris în care se vor prezenta constatările din punct de vedere factic și legal. Raportul va sta 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 impozabilă.”,*

*coroborate cu prevederile Hotărârii Guvernului nr.248/2011 privind aprobarea Procedurii de aplicare a metodelor indirecte pentru stabilirea bazei impozabile ajustate, cu modificările și completările ulterioare:*

**Art.1** *“Verificarea situației fiscale personale a persoanelor fizice cu privire la impozitul pe venit, prevăzută la art.109<sup>1</sup> din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 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.5** *“Metodele indirecte utilizate pentru stabilirea bazei impozabile ajustate sunt următoarele:*

- a) metoda sursei și cheltuirii fondului;*
- b) metoda fluxurilor de trezorerie;*
- c) metoda patrimoniului.”*

**Art.6** *“(1) Selectarea metodelor indirecte pentru ajustarea bazei impozabile este de competența organelor fiscale.*

*(2) Selectarea metodelor indirecte pentru ajustarea bazei impozabile se face în funcție de situația constatată, sursele de informații și înscrisurile identificate sau documentele obținute.*

*(3) Utilizarea metodelor indirecte se poate face individual sau combinat, în funcție de complexitatea, dificultățile, sursele de informații și de perioada verificată.”*

**Art.9** *“(1) Metoda patrimoniului permite stabilirea bazei impozabile ajustate pentru o persoană fizică verificată, analizând creșterea, respectiv descreșterea patrimoniului net al acesteia.*

*(2) Metoda patrimoniului constă în determinarea venitului impozabil pe baza creșterii valorii patrimoniului net al unei persoane fizice pe parcursul unei perioade impozabile, după ajustarea cu cheltuielile efectuate și veniturile neimpozabile. Se consideră că pentru orice perioadă impozabilă*

*venitul unei persoane fizice este folosit pentru elemente de cheltuieli, inclusiv pentru creșterea patrimoniului net sau pentru scăderea obligațiilor.*

*(3) Creșterea sau descreșterea valorii patrimoniului net se determină prin compararea valorii patrimoniului net la începutul perioadei cu cea de la sfârșitul perioadei. Se vor lua în considerare efectele pe care le au asupra patrimoniului net achiziționarea de active, reducerea de obligații și cheltuielile efectuate din surse de venit care nu sunt declarate ca fiind impozabile.”*

Se reține că la stabilirea stării de fapt fiscale, organul fiscal trebuie să examineze toate drepturile și obligațiile de natură patrimonială 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 patrimoniului și constă în determinarea venitului impozabil pe baza creșterii valorii patrimoniului net al unei persoane fizice pe parcursul unei perioade impozabile, după ajustarea cu cheltuielile efectuate și veniturile neimpozabile. Se consideră că pentru orice perioadă impozabilă venitul unei persoane fizice este folosit pentru elemente de cheltuieli, inclusiv pentru creșterea patrimoniului net sau pentru scăderea obligațiilor.

Mai mult, conform prevederilor art.79<sup>1</sup> din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

*“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 reconstituire a veniturilor sau cheltuielilor. Prin decizia de impunere organele fiscale vor stabili cuantumul impozitului și al accesoriilor.”*

iar conform prevederilor art.50 din Hotărârea Guvernului nr.248/2011 privind aprobarea Procedurii de aplicare a metodelor indirecte pentru stabilirea bazei impozabile ajustate:

*“În cazul în care se constată că declarațiile fiscale, documentele și informațiile prezentate în cadrul procedurii de verificare fiscală sunt incorecte, incomplete, false sau dacă persoana 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, organele fiscale stabilesc baza impozabilă ajustată pentru impozitul pe venit și emit decizia de impunere.”*

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.

Astfel, în conformitate cu prevederile art.9 alin.(3) din Hotărârea Guvernului nr.248/2011, modificată și completată prin Hotărârea Guvernului nr.773/2011 privind modificarea și completarea Procedurii de aplicare a metodelor indirecte pentru stabilirea bazei impozabile ajustate, se precizează faptul că, creșterea sau descreșterea valorii patrimoniului net se determină prin compararea valorii patrimoniului net la începutul perioadei cu cea de la sfârșitul perioadei.

În raport cu documentele existente la dosarul cauzei, se rețin următoarele:

După cum s-a prezentat în raportul de verificare fiscală, **în perioada 01.01.2008 - 31.12.2011, patrimoniul net al petentei X, a crescut cu valoarea de ... lei**, reprezentând bunuri imobiliare, respectiv o casă de ... mp, situată în municipiul ..., județul Hunedoara.

Referitor la momentul în care compartimentul de verificări fiscale a constatat o creștere semnificativă a patrimoniului doamnei X, respectiv **data de 31.12.2011**, ca mijloace de probă, organele fiscale au arătat că au avut în vedere înscrisurile:

- Nota de constatare a Curții de Conturi a României, încheiată în data de 26.10.2012, în localitatea Hunedoara, potrivit căreia: *“Din auditarea documentelor și din verificarea pe teren am constatat faptul că, deși pentru multe locuințe autorizațiile de construire sunt expirate, acestea fiind terminate, nu s-au întocmit procese verbale de recepție și proprietarii nu au declarat la organele fiscale în vederea impunerii”;*

- Deciziile de impunere - Înștiințare de plată, emise de Primăria Municipiului Hunedoara, potrivit cărora, imobilele în suprafață construită desfășurată de ... mp au fost înregistrate în proprietatea doamnei X la terminarea lucrărilor de transformare, la data de 31.12.2011, în baza actului nr.../02.07.2012;

- conform extrasului de Carte Funciară nr..., transformarea imobilului dobândit, a fost înregistrată în baza procesului verbal de recepție la terminarea lucrărilor nr.../12.07.2012.

Cu privire la stabilirea valorii imobilului din municipiul Hunedoara, având în vedere Raportul de control al Curții de Conturi - Camera de Conturi Hunedoara, informațiile furnizate de Primăria Municipiului

Hunedoara, organele de verificare fiscală au procedat la stabilirea situației patrimoniului net în vederea determinării bazei impozabile ajustate și a impozitului pe venit aferent perioadei impozabile verificate pentru doamna X, astfel:

- corp principal în suprafață desfășurată de ... mp
- corp principal în suprafață desfășurată de ... mp
- corp principal în suprafață desfășurată de ... mp,

precum și valoarea imobilelor aflate în proprietatea doamnei X și **baza impozabilă ajustată la data de 31.12.2011**, în sumă totală de ... lei, ținând cont de toate reducerile aplicabile.

Din cele ce preced, organele fiscale arată că stabilirea bazei impozabile ajustate, constatările cu privire la situația fiscală personală de la data de 31.12.2011, a doamnei X, s-a bazat pe documente și informații furnizate de autoritățile și instituțiile publice, conform prevederilor Codului de procedură fiscală.

Cu adresa nr.../13.11.2013, Primăria Municipiului Hunedoara comunică Deciziile de impunere - Înștiințare de plată, cuprinzând valorile impozabile ale clădirilor deținute de către terțe persoane, printre care și petenta X, din care rezultă următoarele:

- Decizie de impunere - Înștiințare de plată din data de 01.11.2013, imobilul în suprafață construită desfășurată de ... mp a fost dobândit de doamna X în anul 1960, în baza actului din 01.01.1960;

- Decizie de impunere - Înștiințare de plată din data de 01.11.2013, imobilul în suprafață construită desfășurată de ... mp a fost dobândit de doamna X în anul 2012, în baza actului nr... din 02.07.2012;

- Decizie de impunere - Înștiințare de plată din data de 01.11.2013, imobilul în suprafață construită desfășurată de ... mp a fost dobândit de doamna X în anul 2012, în baza actului nr... din 02.07.2012;

De asemenea, având în vedere copia extrasului de Carte Funciară nr... din data de 04.07.2014, precum și a extrasului de Carte de Funciară nr... din data de 13.06.2017, anexat de către petentă o dată cu cererea de reluare a procedurii administrative de soluționare a contestației, în legătură cu anul construirii, rezultă aspecte precum că, imobilul în suprafață construită desfășurată de ... mp - anul construirii 2003.

Astfel, din documentele existente la dosarul cauzei rezultă o stare de fapt contradictorie. Conform Deciziei privind impozitul pe venit, se reține că în perioada 01.01.2008 - 31.12.2011, patrimoniul net al doamnei X a crescut cu valoarea de ... lei, reprezentând bunuri imobiliare, respectiv o casă de ... mp.

Ori, potrivit Deciziilor de impunere - Înștiințare de plată, emise de către Primăria Municipiului Hunedoara, imobilele în suprafață construită

desfășurată de ... mp și ... mp au fost dobândite în anul 2012, în baza actului nr.../02.07.2012.

Față de textele de lege invocate și de cele prezentate, se reține că prin Codul de procedură fiscală se reglementează un principiu de bază din activitatea organelor fiscale și anume principiul aplicării unitare a legislației reglementat la art.5 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, urmărind stabilirea corectă a creanțelor fiscale, contribuabilul având sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului.

**În drept**, potrivit prevederilor art.6, art.7 alin.(2) și art.105 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 Republicată, privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

**Art.6** *“Exercitarea dreptului de apreciere*

*Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză.”*

**Art.7** *“Rolul activ (...)*

*(2) Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului. În analiza efectuată organul fiscal va identifica și va avea în vedere toate circumstanțele edificatoare ale fiecărui caz. (...)*”

**Art.105** *“Reguli privind inspecția fiscală*

*(1) Inspecția fiscală va avea în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturile juridice care sunt relevante pentru impunere. (...)*”

Astfel, potrivit normelor legale sus-citate, organul fiscal trebuie să depună toate diligențele pentru **determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului** și în acest scop să-și **exercite rolul său activ**, fiind îndreptățit să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele pe care le consideră utile în funcție de circumstanțele fiecărui caz în parte și de limitele prevăzute de lege, aceasta implicând examinarea *in concreto* a **stărilor de fapt care sunt relevante pentru impunere și prezentarea acestora în conținutul actului de control.**

Se reține că stabilirea tratamentului fiscal al operațiunii doar prin raportarea la unele elemente ale situației de fapt **nu este suficientă și nici nu poate înlocui examinarea situației concrete a contribuabilului supus verificării.**

Totodată, se mai reține că invocarea unor dispoziții legale, nu este suficientă pentru determinarea tratamentului fiscal prevăzut de lege pentru operațiunea ce a făcut obiectul verificării fiscale, în măsura în care nu este



analizată starea de fapt în integralitatea ei, așa cum rezultă ea din documentația relevantă disponibilă și nu este stabilită legătura de cauzalitate dintre situația de fapt constatată și normele legale aplicabile, astfel încât consecințele fiscale stabilite să fie rezultatul direct al aplicării normelor respective.

Se reiterează că Inspekția Fiscală din cadrul A.J.F.P. Hunedoara, prin răspunsul nr.HDG\_AIF .../15.11.2017, înregistrat la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr.TMR\_DGR .../21.11.2017, își menține opinia exprimată inițial cu privire la faptul că doamna X, datorează obligațiile de plată stabilite prin Decizia privind impozitul pe venit stabilit suplimentar prin verificarea situației fiscale personale nr.../30.06.2014.

Drept urmare, în prezența stării de fapt contradictorii rezultată din documentele existente la dosarul cauzei și având în vedere că organele fiscale nu au analizat documentele depuse în probațiune de petentă, neclarificând aspectele stării de fapt raportat la toate documentele existente la dosarul cauzei, ținând seama de normele legale în vigoare, se va face aplicațiunea dispozițiilor art.216 alin.(3) și alin.(3<sup>1</sup>) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 Republicată, privind Codul de procedură fiscală, cu toate modificările și completările ulterioare:

*“Soluții asupra contestației. (...)*

*(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare.*

*(3<sup>1</sup>) Soluția de desființare este pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării deciziei, iar noul act administrativ fiscal emis vizează strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a pronunțat soluția de desființare.”*

respectiv se va desființa Decizia privind impozitul pe venit stabilit suplimentar prin verificarea situației fiscale personale nr.../30.06.2014 emisă de către A.J.F.P Hunedoara - Inspekție fiscală, pentru impozitul pe venit în sumă de ... lei, urmând ca organele fiscale să procedeze la reanalizarea situației fiscale a petentei, ținând cont de prevederile legale în vigoare, precum și de cele reținute prin prezenta, în considerarea principiului rolului activ în vederea determinării corecte a situației fiscale a petentei, prin prezentarea, in extenso, a tuturor elementelor edificatoare ale speței și analiza detaliată a operațiunii și a consecințelor fiscale aferente și menționarea acestora motivate în drept.

Pentru considerentele arătate, în temeiul prevederilor art.216 alin.(3) și alin.(3<sup>1</sup>) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 Republicată, privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările

ulterioare, respectiv art.279 alin.(3) și alin.(4) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se

### **DECIDE:**

Desființarea Deciziei privind impozitul pe venit stabilit suplimentar prin verificarea situației fiscale personale nr.../30.06.2014, emisă în baza Raportului de verificare fiscală nr.../30.06.2014 de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice Hunedoara - Inspecție fiscală și care vizează suma de ... lei, reprezentând impozit pe venit, urmând ca organele fiscale să procedeze la reanalizarea situației fiscale a petentei ținând cont de prevederile legale în vigoare, precum și de cele reținute prin prezenta, în considerarea principiului rolului activ în vederea determinării corecte a situației fiscale a petentei, prin prezentarea, in extenso, a tuturor elementelor edificatoare ale speței și analiza detaliată a operațiunii și a consecințelor fiscale aferente și menționarea acestora motivate în drept.

Prezenta decizie se comunică la:

- Cabinet de Avocatură Y
- A.J.F.P. Hunedoara - Inspecție Fiscală Persoane Fizice, cu respectarea prevederilor pct.7.6. din Ordinul președintelui ANAF nr.3.741/2015.

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