



MINISTERUL FINANTELOR

Agencia Națională de
Administrare Fiscală

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor



Agencia Națională de Administrare Fiscală

Str. Apolodor, nr. 17, sector 5,

București, CP 050741

Tel.: 021.319.97.54

Email: contestatii.anaf@anaf.ro

DECIZIA nr. 000/2021

privind soluționarea contestației formulate de
persoana fizică **X**,

înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor
din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală sub nr.

000/2019 și reînregistrată

sub nr. **000/2020**

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Cabinet de avocat – **1** prin adresa nr. **000/2020**, anexată, la dosarul cauzei, înregistrată sub nr. **000/2020** cu privire la reluarea procedurii de soluționare a contestației formulate de **persoana fizică X**, împotriva Deciziei de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar în cadrul verificării situației fiscale personale nr. **000/2018**, emisă în baza Raportului de verificare fiscală nr. **000/2018** de organele de verificare fiscală din cadrul **Y**.

Prin Decizia nr. **000/2019** emisă de Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, s-a decis:

„Suspendarea soluționării contestației formulate de persoana fizică X împotriva Deciziei de impunere nr. 000/2018 emisă de Y pentru suma de 000 lei, reprezentând impozit pe venit și accesorii aferente acestuia.

Soluționarea contestației va fi reluată la data la care motivul care a determinat suspendarea a încetat în condițiile legii, în conformitate cu dispozițiile normative prezentate în motivarea prezentei decizii.”

Prin Încheierea penală nr. **000/2020** din data de **00.00.2020**, pronunțată de Tribunalul **T**, în dosarul nr. **000**, instanța a respins ca nefondată plângerea formulată de A.N.A.F. împotriva soluției de clasare dispusă prin Ordonanța de clasare nr. **000/2019** din data de **00.00.2020**, menținută prin Ordonanța nr. **000/2020** din data de **00.00.2020** a Primului procuror al Parchetului de pe lângă Tribunalul **T**, pentru infracțiunea de

evaziune fiscală, prevăzută de art. 9 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale.

Persoana fizică **X** a solicitat audiență în procesul de soluționare a contestației formulate împotriva deciziei de impunere, procedură ce a avut loc on-line pe platforma *Microsoft Teams*, în data de **00.00.2021**, la ora 12:00, conform procesului verbal anexat la dosarul cauzei.

Constatând că sunt îndeplinite condițiile prevăzute de art. 272 alin. (5) lit. d) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct. 14.4 din O.P.A.N.A.F. nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor va relua procedura de soluționare a contestației formulate de persoana fizică **X** pentru suma totală de **000 lei**, reprezentând:

- **000 lei** impozit pe venit din surse neidentificate;
- **000 lei** dobânzi aferente impozitului pe venit din surse neidentificate;
- **000 lei** penalități de întârziere aferente impozitului pe venit din surse neidentificate;
- **000 lei** dobânzi aferente impozitului pe venit din surse identificate;
- **000 lei** penalități de întârziere aferente impozitului pe venit din surse identificate.

I. Persoana fizică X, contestă Decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar în cadrul verificării situației fiscale personale nr. 000/2018, emisă în baza Raportului de verificare fiscală nr. 000/2018 de către Y, pentru următoarele considerente:

- organele de verificare fiscală nu au ținut cont de faptul că stingerea obligației de plată realizată la data de **00.00.2015** de persoana fizică **X** urmare achiziționării a 30% de părți sociale la persoana juridică **A** de la asociații **1, 2, 3 și 4**, a fost efectuată prin compensație cu datorii pe care vânzătorii le aveau față de cumpărător din anul 2011 și nu prin plata unei sume de bani;

- nu a specificat în cuprinsul declarației de patrimoniu și venituri faptul că la începutul perioadei verificate deținea o creanță față de persoanele fizice **1, 2, 3 și 4** în sumă de **000 lei**, întrucât nu exista în cuprinsul acesteia un capitol specific pentru *diverse creanțe*;

- a clarificat modul în care a realizat achiziția părților sociale în cadrul **A** de la asociata **5**, prin Punctul de vedere nr. **000/2018** față de proiectul

raportului de verificare fiscală, furnizând și documente justificative în acest sens, însă organele de verificare fiscală nu au ținut cont de aceste aspecte și au menținut constatările din proiectul de raportului de verificare fiscală, fără ca acestea să fie susținute de vreun document;

- în mod eronat, organele de verificare fiscală au constatat că sumele obținute de persoana fizică **X** urmare încheierii Contractului nr. **000/2011** cu persoana fizică **6**, ar fi fost utilizate pentru a achita prețul achiziției de părți sociale la **A** către asociata **5**, întrucât prima tranșă în cuantum de **000 lei**, din totalul de **000 lei**, a fost plătită integral prin bancă, din sume pe care persoana fizică verificată le deținea anterior datei de **00.00.2011**, iar o parte din această sumă, respectiv **000 lei**, a fost compensată cu o datorie anterioară a persoanei fizice **5** către persoana fizică **X**;

- organele de verificare fiscală nu au solicitat clarificări și documente contribuabilului, încălcând prevederile art. 6 alin. (1) și art. 72 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală și având ca obiectiv stabilirea și menținerea unor obligații fiscale suplimentare de plată în sarcina acestuia și nu stabilirea situației de fapt fiscale reale;

- nu exista obligativitatea de a notariza sau de a autentifica contractele de împrumut sub semnătură privată, respectiv Contractul de împrumut de consumație din data de **00.00.2010** încheiat între persoanele fizice **6** și **1**, Contractul de împrumut de consumație din data de **00.00.2010** încheiat între persoanele fizice **6** și **3** și contractul de împrumut nr. **000/2011** încheiat între persoanele fizice **6** și **X**, iar aceste contracte nu au fost depuse la Oficiul Registrului Comerțului întrucât acestea nu sunt necesare O.N.R.C. pentru formalitățile legate de cesiunea de părți sociale, invocând art. 1240 alin. (1) și art. 1241 din Codul civil;

- în mod eronat, organele de verificare fiscală au constatat că nu deținea sume de bani în numerar la începutul perioadei verificate, în condițiile în care în perioada 2007-2014 a retras din contul bancar suma de **000 lei**, având un rulaj de **000 lei**, iar conform Hotărârii nr. **000/2011** acesta a vândut părți sociale la persoana juridică **A** către persoanele fizice **1** și **3**, obținând suma de **000 lei**, surse de venituri ce puteau acoperi cu ușurință suma de **000 lei** rămasă drept diferență între veniturile și cheltuielile din anul 2015;

- organele de verificare fiscală, în mod eronat au calculat pentru baza impozabilă generată în anul 2015, obligații fiscale accesorii în baza prevederilor art. 175 alin. (3) și art. 176 alin. (1) din Legea nr. 207/2015, în condițiile în care erau aplicabile prevederile art. 347 din Codul de procedură fiscală, coroborate cu prevederile art. 84¹ din Legea nr. 571/2003, astfel că nivelul accesoriilor a fost unul mai ridicat cu **000 lei**.

- în cadrul audienței din data de **00.00.2021**, persoana fizică contestatară a solicitat constatarea autorității de lucru judecat referitor la decizia definitivă a instanței de judecată din dosarul nr. **000/2020**, prin care a fost respinsă ca nefondată plângerea formulată de A.N.A.F. împotriva Ordonanței nr. **000/2019** din data de **00.00.2020** a Parchetului de pe lângă Tribunalul T, menținută prin Ordonanța nr. **000/2020** din data de **00.00.2020** a primului procuror al aceluiași parchet.

Având în vedere cele menționate, persoana fizică X solicită anularea în parte a Deciziei de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar în cadrul verificării situației fiscale personale nr. **000/2018**, emisă în baza Raportului de verificare fiscală nr. **000/2018**.

II. Organele de verificare fiscală din cadrul Y prin Raportul de verificare fiscală nr. A 000/2018 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. 000/2018, au stabilit pentru perioada 00.00.2015 – 00.00.2015, urmare verificării situației fiscale a persoanei fizice X, următoarele:

S-a analizat situația fiscală personală a persoanei fizice X pentru perioada **00.00.2015 - 00.00.2015** în baza art. 139 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, precum și în baza art. 33 lit. a) și art. 34 din Ordinul Președintelui A.N.A.F. nr. 675/2018 privind aprobarea metodelor indirecte de stabilire a veniturilor și a procedurii de aplicare a acestora, Declarației de patrimoniu și venituri nr. **000/2018**, informațiilor deținute/obținute de la terți, răspunsurilor la întrebările formulate prin note explicative, în condițiile legii, prin examinarea creșterilor și diminuărilor elementelor patrimoniale, a fluxurilor de trezorerie în numerar și conturi bancare, a elementelor de venituri și cheltuieli, precum și la stabilirea situației fiscale personale.

Totodată, organele de verificare fiscală au constatat în conformitate cu prevederile art. 22 alin. (2) lit. a) și a art. 23 din O.P.A.N.A.F. nr. 675/2018 privind aprobarea metodelor indirecte de stabilire a veniturilor și a procedurii de aplicare a acestora, că persoana fizică X a utilizat, în perioada **00.00.2015 - 00.00.2015**,

- fonduri în quantum de **000 lei**, din care: împrumuturi acordate societăților comerciale în quantum de **000 lei**; cheltuieli cu achiziții de părți sociale în quantum de **000 lei**; cheltuieli personale de trai în quantum de **000 lei**; cheltuieli cu impozite și taxe în quantum de **000 lei**; cheltuieli cu comisioane, dobânzi, penalizări, taxe și credite bancare în quantum de **000 lei**,

- (mai mari) decât sursele de venituri identificate în cuantum de **000 lei**, din care: încasări din venituri impozabile declarate în cuantum de **000 lei**; încasări din venituri impozabile nedeclarate în cuantum de **000 lei**; încasări din venituri neimpozabile în cuantum de **000 lei**; încasări din credite bancare în cuantum de **000 lei**; împrumuturi restituite de societăți comerciale în cuantum de **000 lei**; diminuarea soldurilor conturilor bancare în cuantum de **000 lei**,

- rezultând astfel venituri a căror sursă nu a fost identificată în cuantum de **000 lei**.

Organele de verificare fiscală au comparat utilizările de fonduri efectuate de persoana fizică **X** în cuantum de **000 lei**, cu sursele de fonduri din perioada **00.00.2015 - 00.00.2015**, în cuantum de **000 lei**, probate cu documente justificative, și a determinat venituri impozabile suplimentare a căror sursă nu a fost identificată, în cuantum de **000 lei**, reprezentând baza impozabilă ajustată, asupra căreia s-a calculat impozitul pe venit datorat de persoana fizică verificată pentru perioada verificată.

Prin urmare, organele de verificare fiscală au emis Raportul de verificare fiscală nr. **000/2018**, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. **000/2018**, prin care au stabilit:

1. Bază impozabilă suplimentară în sumă de **000 lei** și au calculat impozit pe venit în sumă de **000 lei**, în baza prevederilor art. 62 alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pentru perioada **00.00.2015 - 00.00.2015**.

Totodată au fost calculate accesoriile aferente impozitului pe venit în cuantum de **000 lei**, reprezentând dobânzi în sumă de **000 lei** și penalități de întârziere în sumă de **000 lei**, în baza prevederilor art. 175 alin. (3) și a art. 176 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, pentru perioada **00.00.2016 - 00.00.2018**.

2. Bază impozabilă suplimentară în sumă de **000 lei** și au calculat impozit pe venit în sumă de **000 lei** în baza prevederilor art. 79¹ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, republicată, cu modificările și completările ulterioare, pentru perioada **00.00.2015 - 00.00.2015**.

Totodată, au fost calculate accesoriile aferente impozitului pe venit în cuantum de **000 lei**, reprezentând dobânzi în sumă de **000 lei** și penalități de întârziere în sumă de **000 lei**, în baza art. 173 alin. (1), art. 174 alin. (5), art. 175 alin. (3), art. 176 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, pentru perioada **00.00.2016 - 00.00.2018**.

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 persoana fizică contestatară și organele de verificare fiscală, se rețin următoarele:

1. 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 nr. 000/2018, 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 00.00.2015 - 00.00.2015, în condițiile în care organele de cercetare penală au certificat atât contractele de împrumut încheiate între părți, cât și faptul că achiziția de părți sociale în cadrul A a fost realizată prin compensarea unei datorii anterioare pe care cedentii o aveau față de cesionar și nu prin plata efectivă a unei sume de bani, în numerar, la momentul realizării tranzacției.

În fapt, urmare verificării situației fiscale personale a persoanei fizice X prin folosirea metodei sursei și utilizării fondului, organele de verificare fiscală au constatat că acesta a utilizat pentru: împrumuturi acordate societăților comerciale; cheltuieli cu achiziții de părți sociale; cheltuieli personale de trai; cheltuieli cu impozite și taxe; cheltuieli cu comisioane, dobânzi, penalizări, taxe și credite bancare, în perioada **00.00.2015 - 00.00.2015**, fonduri în cuantum de **000 lei**, mai mari decât sursele de venituri identificate în cuantum de **000 lei**, reprezentând venituri din: încasări din venituri impozabile declarate; încasări din venituri impozabile nedeclarate; încasări din venituri neimpozabile; încasări din credite bancare; împrumuturi restituite de societăți comerciale; diminuarea soldurilor conturilor bancare, rezultând astfel venituri a căror sursă nu a fost identificată în cuantum de **000 lei**.

Prin raportul de verificare fiscală, organele de verificare fiscală au constatat că persoana fizică X a cheltuit în perioada verificată suma de **000 lei**, prin cumpărarea a 30% din părțile sociale în cadrul A de la persoanele fizice **1, 2, 3 și 4**, considerând că acesta a achitat în numerar această sumă de bani pe care au preluat-o la capitolul *Utilizarea fondurilor* din cadrul *Metodei sursei și cheltuirii fondurilor*.

Astfel, în conformitate cu prevederile art. 79[^]1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în perioada **00.00.2015 - 00.00.2015**, organele de verificare fiscală au constatat venituri suplimentare a căror sursă nu a fost identificată în sumă de **000 lei**, care se impun cu o cotă de 16% aplicată asupra bazei impozabile ajustate,

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (U.E.) 2016/679

pentru perioada **00.00.2015 - 00.00.2015**, pe baza procedurilor și metodelor indirecte de reconstituire a veniturilor și cheltuielilor, reglementate de prevederile O.P.A.N.A.F. nr. 675/2018, rezultând impozit pe venit datorat în sumă de **000 lei**, pentru care au fost calculate accesorii în sumă de **000 lei**, din care dobânzi în sumă de **000 lei** și penalități de întârziere în sumă de **000 lei**.

Față de constatările organelor de verificare fiscală prin contestația formulată, persoana fizică **X** susține că, organele de verificare fiscală nu au ținut cont că stingerea obligației de plată realizată la data de **00.00.2015** de acesta, urmare achiziționării a 30% de părți sociale la persoana juridică **A** de la asociații **1, 2, 3 și 4**, a fost efectuată prin compensație cu datorii pe care vânzătorii le aveau față de cumpărător din anul 2011 și nu prin plata unei sume de bani, fapt pentru care solicită anularea deciziei de impunere, precum și a raportului de verificare fiscală pentru suma de **000 lei**.

Urmare verificării situației fiscale personale efectuate la persoana fizică **X**, organele de verificare fiscală din cadrul **Y**, pentru constatările efectuate, au întocmit și Sesizarea penală nr. **000/2019**, transmisă Parchetului de pe lângă Tribunalul **T**, considerând că în speță ar putea fi întrunite elementele constitutive ale unor infracțiuni prevăzute de Codul penal, Legea nr. 241/2005 privind prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, de Legea nr. 656/2002 privind prevenirea și sancționarea spălării banilor precum și pentru instituirea unor măsuri de prevenire și combatere a finanțării terorismului sau de alte legi speciale.

Prin Ordonanța de clasare a Parchetului de pe lângă Tribunalul **T** din data de **00.00.2020**, pronunțată în dosarul nr. **000/2019**, definitivă prin Încheierea penală nr. **000/2020** din data de **00.00.2020**, pronunțată de Tribunalul **T**, s-a dispus clasarea cauzelor pentru infracțiunea de „*evaziune fiscală*”, prevăzută de art. 9 alin. 1 lit. a) din Legea nr. 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale și infracțiunea de „*spălare a banilor*”, prevăzută de art. 49 din Legea nr. 129/2019 pentru prevenirea și combaterea spălării banilor și finanțării terorismului, precum și din actele de urmărire penală efectuate în cauză a rezultat că achiziționarea părților sociale nu s-a efectuat prin plata efectivă, în numerar, a contravalorii acestora de către persoana fizică **X** astfel cum s-a reținut în actul de sesizare al organelor de verificare fiscală, ci prin compensare de datorii.

În drept, sunt aplicabile prevederile pct. 10.4 și 10.5 din O.P.A.N.A.F. nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căroră:

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (U.E.) 2016/679

“10.4. La reluarea procedurii administrative, organul de soluționare competent poate solicita organului fiscal care a sesizat organele de urmărire și cercetare penală punctul de vedere privind soluționarea contestației în raport cu soluția organelor penale/hotărârea instanței de judecată.

10.5. La soluționarea contestațiilor, organele de soluționare se vor pronunța și în raport cu motivarea rezoluțiilor de scoatere de sub urmărire penală, neîncepere sau încetare a urmăririi penale, expertizelor efectuate în cauză, precum și în raport cu considerentele cuprinse în hotărârile pronunțate de instanța de judecată, în măsura în care au implicații asupra aspectelor fiscale.”

Din prevederile legale anterior menționate, se reține că, la reluarea procedurii administrative privind soluționarea contestației, organul de soluționare competent se pronunță raportat la motivarea rezoluțiilor de scoatere de sub urmărire penală, neîncepere sau încetare a urmăririi penale, expertizelor efectuate în cauză, precum și în raport cu considerentele cuprinse în hotărârile pronunțate de instanța de judecată, în măsura în care au implicații asupra aspectelor fiscale.

Astfel, se reține că, prin raportul de verificare fiscală, organele de verificare fiscală au constatat că persoana fizică **X** a cheltuit în perioada verificată suma de **000 lei**, prin cumpărarea a 30% din părțile sociale în cadrul **A** de la persoanele fizice **1, 2, 3 și 4**, considerând că acesta a achitat în numerar această sumă de bani pe care au preluat-o la capitolul *Utilizarea fondurilor* din cadrul *Metodei sursei și cheltuirii fondurilor*.

Organele de verificare fiscală pe parcursul verificării fiscale i-au transmis mai multe solicitări persoanei fizice **X** de a se prezenta la sediul acestora, în vederea clarificării situației privind achiziția de părți sociale în cadrul **A**, prin intermediul invitațiilor însoțite de note explicative, după cum urmează: Invitația nr. **000/2018**, Invitația nr. **000/2018**, Invitația nr. **000/2018**, Invitația nr. **000/2018**, însă persoana fizică verificată nu a dat curs niciunei solicitări și a răspuns doar la o singură notă explicativă dintre cele înaintate de organele de verificare fiscală.

Prin Minuta întâlnirii nr. **000/2018** încheiată cu ocazia discuției finale, la care persoana fizică verificată a fost prezentă urmare înaintării invitației organelor de verificare fiscală nr. **000/2018**, aceasta a menționat referitor la achiziția din data de **00.00.2015** a 30% de părți sociale în cadrul **A**, că suma de **000 lei** nu a fost achitată efectiv copiilor săi, respectiv asociații **1, 2, 3 și 4**, întrucât exista un contract de împrumut încheiat de aceștia în anul 2010, pe care persoana fizică verificată l-a preluat în anul 2011 prin Contractul de

Împrumut nr. **000/2011**, iar acțiunile la societate au fost preluate în contul acestor sume pe care s-a angajat să le plătească.

Prin punctul de vedere formulat ca urmare a discuției finale, transmis de persoana fizică verificată și înregistrat în cadrul **Y** sub nr. **000/2018**, cât și prin contestația administrativă, persoana fizică **X** a anexat o serie de documente justificative, respectiv contracte de împrumut, menționând următoarele:

- organele de verificare fiscală, au constatat că în cursul anului 2015 acesta a dobândit 30% din părțile sociale în cadrul **A** de la persoanele fizice **1, 2, 3 și 4** (cesiune de creanțe), atașând în acest sens **Hotărârea AGA A nr. 000/2015**, prin care s-a hotărât:

*„- retragerea din societate a doamnei **2**, prin cesionarea de 56.490 părți sociale în valoare de **000 lei**, la valoarea nominală d-lui **X** care achită prețul cedării la valoarea nominală de **000 lei**.*

*- retragerea din societate a doamnei **4**, prin cesionarea de 56.490 părți sociale în valoare de **000 lei**, la valoarea nominală d-lui **X** care achită prețul cedării la valoarea nominală de **000 lei**.*

*- retragerea din societate a domnului **3**, prin cesionarea de 112.980 părți sociale în valoare de **000 lei**, la valoarea nominală d-lui **X** care achită prețul cedării la valoarea nominală de **000 lei**.*

*- retragerea din societate a domnului **1**, prin cesionarea de 112.980 părți sociale în valoare de **000 lei**, la valoarea nominală d-lui **X** care achită prețul cedării la valoarea nominală de **000 lei**.*

*Cedenții declară că au primit de la de la cesionarul **X** prețul cedării la valoarea nominală declarată mai sus, nemaivând alte pretenții patrimoniale ori nepatrimoniale de la societate.”*

- în anul 2010, cei doi fii ai persoanei fizice verificate, respectiv persoanele fizice **1 și 3** au încheiat fiecare contracte de împrumut cu persoana fizică **6**, anexând **două contracte de împrumut de consumație** în acest sens, din cuprinsul cărora reies următoarele:

În data de 00.00.2010, persoana fizică **1**, în calitate de împrumutat, primește cu titlu de împrumut de la persoana fizică **6**, în calitate de împrumutător, suma de **000 lei**, echivalentul a **000** euro, cu obligația de a restitui această sumă până la data de **00.00.2015**, în condițiile art. 1576 din Codul civil și fără perceperea de dobândă.

Totodată, persoana fizică contestatară susține că, întrucât împrumutul a fost utilizat pentru dobândirea de bunuri comune de către împrumutat și de persoana fizică **2**, ulterior căsătoriei acestora din anul 2011, pe cale de consecință acesta reprezenta o datorie comună a soților **1 și 2** față de persoana fizică **6**, conform prevederilor art. 351 din Codul civil.

De asemenea, **în data de 00.00.2010**, persoana fizică **3**, în calitate de împrumutat, primește cu titlu de împrumut de la persoana fizică **6**, în calitate de împrumutător, suma de **000 lei**, echivalentul a **000 euro**, cu obligația de a restitui această sumă până la data de **00.00.2015**, în condițiile art. 1576 din Codul civil și fără perceperea de dobândă.

Totodată, persoana fizică contestatară susține că, întrucât la data încheierii contractului de împrumut, împrumutatul era căsătorit cu persoana fizică **4**, iar împrumutul a fost contractat pentru dobândirea de bunuri comune, pe cale de consecință acesta reprezenta o datorie comună a soților **3 și 4** față de persoana fizică **6**.

- **în data de 00.00.2011** au fost anulate contractele de împrumut din data de **00.00.2010**, încheiate între fiii persoanei fizice verificate și persoana fizică **6**, întrucât persoana fizică **X** a încheiat **Contractul de împrumut nr. 000/2011**, prin avocat **7**, prin care acesta împrumuta de la persoana fizică **6** suma de **000 lei** (preluare de datorie), substituindu-se astfel în drepturi împrumutătorului, iar pe cale de consecință atât soții **1 și 2**, cât și soții **3 și 4** îi datorau persoanei fizice verificate câte **000 lei**.

În același timp, persoana fizică contestatară susține că, în cuprinsul contractelor de împrumut de consumație din data de **00.00.2010**, există mențiunea „*Anulat în data de 00.00.2011 prin preluarea împrumutului de către X garantat de contract de împrumut nr.000/2011.*”, fiind semnate atât de persoana fizică **X**, cât și de persoana fizică **6**.

De asemenea, persoana fizică contestatară susține că, întrucât la data de **00.00.2015**, data cesiunii de părți sociale de la persoanele fizice **1, 2, 3 și 4** către cedentul **X**, aceștia nu-i achitaseră încă datoriile în cuantum de **000 lei**, rezultate urmare preluării de datorie din data de **00.00.2011** de către persoana fizică verificată de la persoana fizică **6**, stingerea obligației de plată a prețului aferent cesiunii de părți sociale s-a realizat prin compensația datoriilor pe care cesionarii le aveau față de cedent, în acest sens fiind încheiat un **Acord de compensare a datoriilor reciproce între persoane fizice la data de 00.00.2015**.

De altfel, persoana fizică contestatară a transmis odată cu înaintarea punctului de vedere urmare discuției finale și a contestației administrative, o **Declarație pe proprie răspundere din data de 00.00.2015** semnată de persoanele fizice **X, 1, 2, 3 și 4**, susținând că, **prețul aferent cesiunii de părți sociale nu a fost achitat în numerar de cedent către cesionari, ci prin compensație urmare preluării de datorie din data de 00.00.2011**.

Prin Acordul de compensare a datoriilor reciproce între persoane fizice încheiat la data de **00.00.2015**, persoanele fizice **X, 1, 2, 3 și 4** au convenit

retragerea din cadrul **A** a asociaților, respectiv a persoanelor fizice **1, 2, 3 și 4**, în favoarea persoanei fizice **X**, pentru valoarea de **000 lei**. Valoarea de **000 lei** se compensează cu datoria pe care persoanele fizice **1 și 3** o aveau către persoana fizică **X**, datorie care provenea din preluarea împrumuturilor pe care aceștia le-au obținut la data de **00.00.2010** de la persoana fizică **6**, în baza contractelor de împrumut de consumație.

Declarația pe proprie răspundere încheiată la data de **00.00.2015**, conține aceleași aspecte înscrise în documentele mai sus enumerate, respectiv a Contractelor de împrumut de consumație din data de **00.00.2010**, Contractului de împrumut nr. **000/2011**, Hotărârii A.G.A. **A** nr. **000/2015** și Acordului de compensare a datoriilor reciproce între persoane fizice din data de **00.00.2015**, împreună cu o detaliere cronologică a realizării fiecărei acțiuni.

Totodată, prin declarația anterior menționată, persoanele fizice **X, 1, 2, 3 și 4**, în scopul evitării oricărui dubiu, au declarat că **prețul cesiunii de părți sociale în cadrul A a fost achitat prin compensare și nu prin plata efectivă a unei sume de bani**, în baza prevederilor art. 1616 și art. 1617 alin. (1) din Codul civil și a încheierii Acordului de compensare a datoriilor reciproce între persoane fizice din data de **00.00.2015**.

Prin raportul de verificare fiscală, organele de verificare fiscală au constatat, din datele deținute/obținute de acestea și din înscrisurile înregistrate la Oficiul Național al Registrului Comerțului, că la data de **00.00.2011**, corespunzând datei de încheiere a contractului de împrumut dintre persoana fizică **X** și persoana fizică **6**, persoana fizică verificată a achitat suma de **000 lei**, în schimbul cedării capitalului deținut în cadrul **A** de către asociatul **5**.

Astfel, prin **Hotărârea nr. 000/2011**, se prevede că *"Subsemnații: 5 și X, în calitate de asociați ce dețin întregul capital, am hotărât modificarea prevederilor din Actul Constitutiv, după cum urmează:*

1. Se retrage din societate din calitatea de asociat 5, care cedează întregul capital social deținut la A, respectiv 2100 părți sociale cu valoare nominală de 000 lei fiecare, în valoare totală de 000 lei, către celălalt asociat X, care primește și achită prețul cedării la valoarea de 000 lei, respectiv 000 lei pentru fiecare parte socială. Plata va fi făcută după cum urmează:

La data semnării prezentei hotărâri se va plăti suma de 000 lei. Diferența de 000 lei va fi plătită în 2 rate egale, respectiv 000 lei fiecare, pe data de 00.00.2011 și 00.00.2012.

Capitalul social este de **000 lei**, subscris și vărsat integral în numerar, divizat în 2101 părți sociale cu valoarea nominală de **000 lei** fiecare, deținut în totalitate de asociatul unic **X**".

Astfel, organele de verificare fiscală au constatat că preluarea datoriilor copiilor săi de la persoana fizică **6** prin Contractul nr. **000/2011**, reprezintă de fapt un contract încheiat în nume propriu pentru un împrumut personal în vederea achiziției de părți sociale în cadrul **A** de la asociata **5**.

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

Prin Ordonanța de clasare din data de **00.00.2020** din dosarul nr. **000/2019** a Parchetului de pe lângă Tribunalul **T**, menținută prin Ordonanța de clasare nr. **000/2020** din data de **00.00.2020** a Prim procurorului Parchetului de pe lângă Tribunalul **T**, s-a motivat că:

„Practic, prețul părților sociale cesionate a fost achitat prin compensație și nu prin plata efectivă a vreunei sume de bani, așa cum rezultă din actul de sesizare. Această compensare este stipulată și în normele de drept civil prevăzute la art. 1616 C. Civil conform cărora „datoriile reciproce se sting prin compensație până la concurența celei mai mici dintre ele”, în cazul nostru datoriile dintre părți fiind similare.

De altfel, datoria de 000 lei pe care X o are față de 6, este certă și reală, întrucât creditorul 6 a deschis o acțiune de executare silită împotriva debitorului X – dosarul nr. 000/2016 deschis la Z. Motivul acțiunii de executare îl reprezintă faptul că din datoria de aprox. 000 euro (000 lei), împrumutatul X a achitat doar suma de 000 euro.(...)

Analizându-se circuitul contractelor de împrumut și de cesionare a părților sociale, precum și acordul de compensare încheiate de către persoana fizică X cu celelalte părți, respectiv 6, 1, 2, 3 și 4, rezultă că acestea au fost încheiate într-o ordine logică, unele dintre acestea fiind certificate prin act notarial, cu respectarea prevederilor referitoare la contractele de novatie și a regulilor de compensare a împrumuturilor stipulate în Codul Civil.

Nu se poate reține în sarcina numitului X „ascunderea” sursei fondurilor utilizate la nivelul anului 2015, atâta timp cât acestea își au originea în contractele încheiate în decursul perioadei 2010-2015, acestea producând efecte juridice opozabile tuturor părților prin stingerea de obligații contractuale și prin compensarea de datorii reciproce, fără a se efectua propriu-zis plăți aferente, după caz, cesiunii de părți sociale sau preluării de datorii.”

Față de cele menționate mai sus, organul de soluționare a cauzei reține că, organele de cercetare penală au certificat atât contractele încheiate între părți, cât și faptul că persoana fizică **X** nu a achitat în numerar suma de bani în cuantum de **000 lei** aferentă cesiunii părților sociale în cadrul **A** de la persoanele fizice **1, 2, 3 și 4**, această sumă fiind compensată cu preluarea împrumuturilor cedenților de către cesionar de la persoana fizică **6**, substituindu-se astfel în drepturi persoanei fizice împrumutătoare.

De asemenea, prin Încheierea Judecătorului de Cameră Preliminară din data de **00.00.2020**, emisă în dosarul penal nr. **000/2020**, s-a dispus, definitiv, respingerea ca nefondată a plângerii formulate de A.N.A.F. împotriva soluției de clasare dispusă prin Ordonanța din data de **00.00.2020** din dosarul nr. **000/2019** a Parchetului de pe lângă Tribunalul **T**, menținută prin Ordonanța de clasare nr. **000/2020** din data de **00.00.2020** a Prim procurorului Parchetului de pe lângă Tribunalul **T**, motivându-se că:

*„Analizând soluția de clasare adoptată în cauză, s-a constatat că aceasta este legală și temeinică sub toate aspectele fiind conformă probatoriului administrat din care a rezultat că fapta de evaziune fiscală în modalitatea prev. de art. 9 alin. 1 lit. a din Legea nr. 241/2005 sesizată în cauză, nu există sub aspectul elementelor de tipicitate, întrucât din analiza circuitului contractelor de împrumut și de cesionare a părților sociale, precum și acordul de compensare încheiate de către persoana fizică **X** cu celelalte părți, respectiv **6, 1, 2, 3, 4**, rezultă că acestea au fost încheiate într-o ordine logică, unele dintre acestea fiind certificate prin avocat sau prin act notarial și cu respectarea prevederilor referitoare la contractele de novatie și a regulilor de compensare a împrumuturilor stipulate în Codul Civil.*

*Din actele de urmărire penală efectuate în cauză a rezultat că achiziționarea părților sociale nu s-a efectuat prin plata efectivă, în numerar, a contravalorii acestora de către **X** astfel cum s-a reținut în actul de sesizare al organilor fiscale ci prin compensare de datorii, situație care nu realizează conținutul constitutiv al infracțiunii de evaziune fiscală prev. de art. 9 alin. 1 lit. a din Legea nr. 241/2005 întrucât suma de **000 lei** nu a existat în mod fizic și nu a format obiectul niciunei tranzacții în numerar astfel că nu se poate reține că aceasta a fost „ascunsă” în sensul prevederilor menționate.*

*De asemenea, în cauză s-a făcut dovada că persoana fizică **X** are o datorie certă și reală în sumă de **000 lei** față de **6**, urmare preluării debitelor fiilor săi (**1 3**) și soțiile acestora către **6**, întrucât acesta din urmă a deschis o acțiune de executare silită împotriva debitorului **X** – dosarul nr. **000/2016** deschis la **Z**.*

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (U.E.) 2016/679

Analizând soluția de clasare adoptată în cauză, constat că aceasta este legală și temeinică sub toate aspectele fiind confirmată probatoriului administrat din care a rezultat că fapta de evaziune fiscală în modalitatea prev. de art. 9 alin. 1 lit. b din Legea nr. 241/2005 sesizată în cauză, nu este prevăzută de legea penală. (...)

*În baza art. 341 alin. 6 lit. a Cpp., **respinge ca nefondată** plângerea formulată de petentul Statul Român prin Agenția Națională de Administrare fiscală împotriva ordonanței nr. **000/2019** din **00.00.2020** a Parchetului de pe lângă Tribunalul T, menținută prin ordonanța nr. **000/2020** din **00.00.2020** a primului procuror al aceleiași parchet.(...) **Definitivă.**"*

Astfel, prin Încheierea Judecătorului de Cameră Preliminară din data de **00.00.2020**, emisă în dosarul penal nr. **000/2020**, s-a dispus respingerea ca nefondată a plângerii formulate de A.N.A.F. împotriva Ordonanței nr. **000/2019** din **00.00.2020** a Parchetului de pe lângă Tribunalul T, menținută prin ordonanța nr. **000/2020** din **00.00.2020** a primului procuror al aceleiași parchet, **definitivă**, întrucât din actele de urmărire penală efectuate în cauză nu reiese că a fost confirmată existența faptelor de evaziune fiscală și spălare a banilor, stabilindu-se pe baza probatoriului administrat, că nu sunt întrunite elementele de tipicitate ale infracțiunii de evaziune fiscală în modalitatea ascunderii, iar în lipsa infacțiunii predicat, infracțiunea de spălare a banilor nu poate subzista.

De asemenea, se reține că, organele de cercetare penală au reținut că datoria de **000 lei** pe care persoana fizică **X** o are față de persoana fizică **6**, **este certă și reală**, întrucât creditorul **6** a deschis o acțiune de executare silită împotriva debitorului **X** – dosarul nr. **000/2016** deschis la **Z**, motivul acțiunii de executare constând în faptul că din datoria de aproximativ **000** euro, echivalentul a **000 lei**, împrumutatul **X** a achitat doar suma de **000** euro.

Organul de soluționare a contestației reține că, persoana fizică verificată, în sprijinul afirmațiilor sale, a anexat odată cu transmiterea contestației administrative, **Contractul de cesiune părți sociale nr. 000/2011**, prin avocat **7**, încheiat între persoana fizică **5** în calitate de cedent și persoana fizică **X**, în calitate de cesionar.

Din cuprinsul contractului anterior menționat se reține că, „*cedentul cedează definitiv și irevocabil către cesionar un număr de 2100 părți sociale în valoare de **000 lei**, libere de orice sarcini și/sau restricții de transfer reprezentând 99,95% din capitalul societății.*

Transferul părților sociale are loc astăzi data semnării prezentului contract.

*Prețul total de vânzare este de **000** euro, respectiv **000 lei** la cursul BNR din data de **00.00.2011** urmând a fi plătit de către cesionar eşalonat, astfel:*

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (U.E.) 2016/679

-suma de 000 lei (000 euro la data de 00.00.2010), părțile o consideră achitată astăzi data semnării prezentului contract ca urmare a desființării contractului de împrumut încheiat de părți 000/2010, contract prin care cesionarul împrumutase cedentul cu această sumă, și a compensării reciproce;

- astăzi data semnării prezentului contract se achită suplimentar 000 lei (000 euro la data de 00.00.2011), sumă din care se va reține de către cesionar suma de 000 lei reprezentând impozitul final (total) pe venitul din investiții și s-a virat la A.F.P. Sector 1 București cu Ordinul de plată nr. 000/2011 prin intermediul Băncii ..., în pentru cedent, conform art. 66-67 Cod fiscal, iar restul de 000 lei sunt virați în contul cedentului;

- până cel târziu data de 30.10.2011, cesionarul va vira suma de 000 euro la cursul BNR din data plății în contul cedentului;

- până cel târziu la data de 00.00.2012, cesionarul va vira suma de 000 euro la cursul BNR din data plății în contul cedentului.”

De asemenea, organul de soluționare a contestației reține că, odată cu transmiterea contestației administrative, persoana fizică verificată a anexat în sprijinul afirmațiilor sale și un extras de cont provenit de la societatea **B**, pentru perioada 2007-2018, din cuprinsul căruia se rețin următoarele:

- în data de 00.00.2010, ulterior încheierii Contractului de împrumut încheiat între părți nr. 000/2010 prin care persoana fizică verificată i-a acordat persoanei fizice 5, cu titlu de împrumut, suma de 000 lei, persoana fizică X i-a achitat această sumă de bani, prin transfer bancar cu descrierea „Plata OP-1/5: CONTRAVALOARE ÎMPRUMUT CF CONTRACT DE ÎMPRUMUT NR: 000/2010 OPRTI.000.”

- în data de 00.00.2011, urmare încheierii Hotărârii nr. 000/2011 și a Contractului de cesiune părți sociale nr. 000/2011, persoana fizică X i-a achitat suma de 000 lei prin transfer bancar persoanei fizice 5, cu descrierea „Plata OP/1-5: PLATA PARȚIALĂ PĂRȚI SOC SOCIETATE ÎNCHISĂ A OCT. OPRCMV. 000”, precum și o plată în cuantum de 000 lei realizată tot prin transfer bancar cu descrierea „Plata OP/1-BUGETUL DE STAT: IMPOZIT.”

Din analiza Hotărârii nr. 000/2011, a Contractului de cesiune părți sociale nr. 000/2011 și a extrasului de cont aparținând persoanei fizice verificate, se reține că, urmare cesiunii de creanțe din data de 00.00.2011 dintre persoana fizică verificată și persoana fizică 5, persoana fizică X a dobândit 99,95% din acțiunile persoanei juridice **A**, la prețul de 000 lei.

De asemenea, se reține că, persoana fizică verificată s-a obligat să achite în tranșe această sumă de bani, o parte fiind compensată cu valoarea unui împrumut acordat, conform Contractului de împrumut nr. 000/2010, de

persoana fizică **X** către persoana fizică **5** în data de **000/2010**, în cuantum de **000 lei**.

Totodată, se reține că, persoana fizică verificată i-a plătit, prin transfer bancar, persoanei fizice **5**, suma de **000 lei**, la data de **00.00.2011**, iar în aceeași dată a plătit, prin transfer bancar, către A.F.P. Sector 1 București, suma de **000 lei**, reprezentând impozitul pe venitul din investiții, toate aceste operațiuni fiind evidențiate în cuprinsul extrasului de cont aferent perioadei 2007-2018 provenit de la societatea **B**.

Având în vedere cele de mai sus, potrivit Codului civil, contractul este un acord de voință între două sau mai multe părți, prin care se constituie, se modifică ori se stinge un raport juridic de obligații, iar prin încheierea contractului se înțelege realizarea acordului de voință al părților asupra clauzelor contractuale. Acest acord se realizează prin întâlnirea, pe deplin concordantă, sub toate aspectele, a unei oferte de a contracta, cu acceptarea acelei oferte. Oferta de a contracta și acceptarea ei reprezintă cele două laturi ale voinței de a contracta, laturi care, inițial, apar separate, dar care prin întâlnirea lor, ajung a se reuni în ceea ce se numește acordul de voință.

Se reține că art. 1204 din Codul Civil, prevede condițiile necesare pentru validitatea consimțământului: *”Consimțământul părților trebuie să fie serios, liber și exprimat în cunoștință de cauză”*. Prin consimțământ („cum sentire”) se înțelege însuși acordul de voință al părților așa cum s-a manifestat la momentul încheierii contractului.

Astfel, voința părților trebuie exteriorizată, exprimată într-o anumită formă, pentru a se constata atât fiecare voință încorporată în contract cât și unirea lor, realizarea acordului de voință și, bineînțeles, momentul în care voințele se unesc (momentul formării contractului) întrucât din acest moment încep să producă efectele juridice avute în vedere de părți. Forma de exprimare a voinței la încheierea contractului se analizează în strânsă legătură cu condițiile de formă ale acestuia, ținându-se seama că în dreptul nostru funcționează regula consensualității potrivit căreia, pentru formarea valabilă a unui contract, este suficient acordul de voință al părților.

Totodată, se reține că potrivit art. 1270 alin. (1) din Codul Civil, *”Contractul valabil încheiat are putere de lege între părțile contractante.”*, coroborat cu cele ale art. 1272 din același act normativ *”Contractul valabil încheiat obligă nu numai la ceea ce este expres stipulat, dar și la toate urmările pe care legea, obiceiul sau echitatea le dă obligației, după natura sa.”*, reiese caracterul obligatoriu al contractului legal încheiat.

Astfel, efectul imediat al oricărui contract este acela de a da naștere unor drepturi și obligații, astfel fiind determinată puterea obligatorie a contractului.

În speță, se reține și principiul de drept “*pacta sunt servanda*” care 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, se specifică faptul că exprimarea consimțământului de a contracta poate fi exprimată 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.

Prin urmare, rezultă că ne aflăm în prezența unor acte juridice civile, a unor contracte valabil încheiate, unde urmare unei manifestări de voință, părțile contractante au avut înțelegeri valabil încheiate în scopul de a produce efecte juridice, înțelegeri care au dat conținut contractelor încheiate între părți.

În concluzie, având în vedere cele prezentate, coroborat cu reținerile **organele de cercetare penală care au certificat atât contractele încheiate între părți, cât și faptul că persoana fizică X nu a achitat în numerar suma de bani în quantum de 000 lei aferentă cesiunii de părți sociale, organul de soluționare a contestației reține argumentul persoanei fizice contestatare** potrivit căreia organele de verificare fiscală s-au bazat pe o simplă supoziție, nesusținută de vreun document, atunci când au considerat că persoana fizică X nu a preluat datoriile persoanelor fizice 1, 2, 3 și 4 de la persoana fizică 6, **în condițiile în care acesta a prezentat odată cu transmiterea punctului de vedere urmare discuției finale și contestației administrative, contracte de împrumut precum și alte documente justificative privind achiziția părților sociale în cadrul A în valoare de 000 lei a fost efectuată prin compensarea datoriilor pe care susnumiții le aveau față de persoana fizică verificată, fără a se realiza o plată efectivă în numerar a acestora.**

Referitor la susținerea persoanei fizice contestatare conform căreia, în mod eronat, organele de verificare fiscală au constatat că persoana fizică X nu deținea sume de bani în numerar la începutul perioadei verificate, organul de soluționare a contestației reține următoarele:

Prin punctul de vedere urmare discuției finale și prin contestația administrativă, persoana fizică verificată a menționat că atât timp cât suma de **000 lei** pe care organele de verificare fiscală au luat-o în considerare la capitolul *Utilizarea fondurilor din Metoda sursei și cheltuirii fondului* din cuprinsul raportului de verificare fiscală, ca reprezentând cheltuială cu plata în numerar a achiziției de părți sociale în cadrul **A**, nu a fost cheltuită pe parcursul perioadei verificate, rezultă că a rămas o diferență în cuantum de **000 lei (000 lei – 000 lei)**, între nivelul total al cheltuielilor realizate și cheltuiala considerată de organele de verificare fiscală ca fiind utilizată pentru achiziția de părți sociale la **A**.

De asemenea, persoana fizică **X** a menționat că, nivelul total al fondurilor disponibile, constatat de organele de verificare fiscală prin raportul de verificare fiscală în capitolul *Sursa fondurilor din Metoda sursei și cheltuirii fondului*, a fost de **000 lei**, de unde rezultă o diferență, între nivelul surselor de fonduri și nivelul de cheltuieli considerat de persoana fizică contestatară ca fiind realizat în perioada verificată, în cuantum de **000 lei (000 lei – 000 lei)**.

Prin răspunsurile la Nota explicativă nr. **000/2018**, se reține că persoana fizică verificată a menționat că deținea fonduri, în numerar, la începutul perioadei verificate, însă nu a putut preciza suma și moneda în care această sumă de bani a fost deținută, întrucât s-a scurs o perioadă prea mare de timp de atunci.

Totodată, persoana fizică **X** a menționat prin aceeași notă explicativă că, fondurile au fost acumulate pe parcursul a 30 de ani, acestea provenind din salariile sale și ale soției sale, dividende de la societăți, extrageri de bani din conturile bancare și împrumuturi în contul personal. De asemenea, persoana fizică verificată a menționat că, întrucât fondurile au fost generate pe o perioadă cu 30 de ani anterioară celei verificate, iar legea nu prevedea menținerea unor documente justificative în acest sens, în consecință de cauză persoana fizică verificată nu avea obligația legală și nici posibilitatea furnizării de astfel de documente justificative către organele de verificare fiscală odată cu realizarea verificării fiscale.

Prin contestație, persoana fizică **X** a menționat că dispunea de fonduri suficiente la începutul perioadei verificate care să depășească suma de **000 lei**, reprezentând diferența dintre totalul cheltuielilor și veniturilor din perioada verificată, din următoarele considerente:

- în perioada 2007-2014, așa cum rezultă din extrasul de cont provenit de la societatea **B**, persoana fizică verificată a retras din propriul cont bancar suma de **000 lei**, în numerar;

- în perioada **00.00.2007-00.00.2018**, totalul rulajului pe contul bancar al persoanei fizice verificate a fost în cuantum de **000 lei**, iar cea mai mare parte a sumelor au fost rulate până la data de **00.00.2014**;

- în data de **00.00.2011**, conform Hotărârii nr. **000/2011**, persoana fizică verificată a vândut către persoanele fizice **1** și **3**, 201.090 părți sociale în cadrul **A** pentru prețul total de **000 lei**, primit în numerar, iar această sumă ar fi trebuit luată în considerare de organele de verificare fiscală la începutul perioadei verificate.

Totodată, prin Ordonanța de clasare din data de **00.00.2020** din dosarul nr. **000/2019** a Parchetului de pe lângă Tribunalul **T**, menținută prin Ordonanța de clasare nr. **000/2020** din data de **00.00.2020** a Prim procurorului Parchetului de pe lângă Tribunalul **T**, s-a motivat că:

*„Din totalul fondurilor utilizate de către **X** în cursul anului 2015, așa cum au fost determinate de către organele fiscale, organele de cercetare penală consideră că suma de 000 lei reprezentând prețul de achiziție al părților sociale trebuie eliminată din fluxul rulajelor fondurilor utilizate de persoana controlată, întrucât cesiunea de părți sociale a fost efectuată prin compensare, și nu prin utilizarea vreunor sume de bani.*

*Astfel, se reține că, în cursul anului 2015, **X** a utilizat fonduri în sumă de 000 lei (000 lei – 000 lei).*

*În ceea ce privește fondurile disponibile ale persoanei fizice **X** pentru anul 2015 (sursa fondurilor), organele fiscale au estimat că numitul **X** a avut în total fonduri disponibile de 000 lei.*

Astfel, între fondurile utilizate în sumă de 000 lei și fondurile disponibile în sumă de 000 lei rezultă o diferență de doar 000 lei.

*Din nota explicativă pe care **X** a dat-o organelor de inspecție fiscală, acesta a declarat că, la începutul anului 2015, deținea fonduri în numerar care au fost acumulate pe parcursul ultimilor 30 de ani.*

*De asemenea, numitul **X** mai declară, în cuprinsul notei explicative pe care o dă, că fondurile provin din salariile sale și ale soției, dividende de la societăți, chirii de la mai multe imobile pe care le deține în proprietate și altele.*

*În prezenta cauză nu se poate reține în sarcina numitului **X** fapta de ascundere a sursei sau a bunului impozabil, întrucât **persoana fizică controlată nu avea obligația legală de a păstra documente justificative referitoare la acumulările de numerar provenite din veniturile pe care acesta le-a realizat în decursul a 30 de ani, așa cum reiese din actul de control efectuat de organele de inspecție fiscală.**”*

Astfel, din analiza motivației organelor de urmărire penală, reiese că, **persoana fizică X nu avea obligația legală de a păstra documente justificative referitoare la acumulările de numerar provenite din veniturile pe care acesta le-a realizat în decursul a 30 de ani anteriori perioadei verificate, care să facă dovada deținerii la începutul perioadei verificate a unor sume de bani ce puteau depăși cuantumul de 000 lei.**

În concluzie, ținând cont de aspectele anterior menționate, precum și de reținerile organelor de cercetare penală, organul de soluționare a contestației reține că, deși persoana fizică X a cheltuit cu **000 lei** mai mult față de nivelul veniturilor realizate în perioada **00.00.2015 - 00.00.2015 rezultă pe de-o parte că, acesta nu avea obligația legală de a păstra documente justificative referitoare la acumulările de numerar provenite din veniturile pe care acesta le-a realizat în anterior perioadei verificate, iar pe de altă parte că deținea sume de bani, în numerar, ce puteau depăși cuantumul de 000 lei.**

Având în vedere cele de mai sus, organul de soluționare a contestației ia act de reținerile organelor de urmărire penală și de soluția dată în dosarul penal nr. **000/2020**, constatând autoritatea de lucru judecat pentru spețele care fac obiectul prezentei contestații.

Astfel, în temeiul art. 279 alin. (1) și (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căroră:

“ART. 279 Soluții asupra contestației

(1) Prin decizie contestația poate fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.

(2) În cazul admiterii contestației se decide, după caz, anularea totală sau parțială a actului atacat.”

coroborat cu pct. 11.3. 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, potrivit căruia:

“11.3. Prin decizie, se poate anula parțial/total actul administrativ fiscal. Anularea parțială/totală se poate dispune în cazuri cum ar fi: în situația în care pentru aceleași obligații fiscale există două sau mai multe titluri de creanță, dacă organele de inspecție fiscală, ca urmare a desființării, au depășit limitele investirii, în cazurile prevăzute la art. 49 din Codul de procedură fiscală, precum și în alte situații în care se impune.”

se va admite parțial contestația cu, consecința **anulării parțiale** a Deciziei de impunere nr. **000/2018**, emisă de **Y**, pentru suma de **000 lei**, reprezentând impozit pe venit.

Referitor la accesoriile în sumă de **000 lei**, aferente impozitului pe venit, având în vedere că prin prezenta decizie a fost admisă parțial contestația formulată de persoana fizică **X** împotriva Deciziei de impunere nr. **000/2018** 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 admite 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.

2. Referitor la accesoriile aferente impozitului pe venit din surse identificate în sumă de 000 lei, reprezentând dobânzi în cuantum de 000 lei și penalități de întârziere în cuantum de 000 lei, calculate prin Decizia de impunere nr. 000/2018, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este investită să se pronunțe dacă accesoriile sunt legal datorate, în condițiile în care acestea au fost stabilite de organele de verificare fiscală prin raportare la prevederile Legii nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, pentru creanțele aferente anului fiscal 2015.

În fapt, organele de verificare fiscală din cadrul **Y** au stabilit prin Decizia de impunere nr. **000/2018**, accesorii aferente impozitului pe venit din surse identificate în cuantum de **000 lei**, reprezentând dobânzi în cuantum de **000 lei** și penalități de întârziere în cuantum de **000 lei**, pentru anul fiscal 2015, calculate pentru perioada **00.00.2016 – 00.00.2018** pentru neplata obligației fiscale în cuantum de **000 lei** stabilită prin același act administrativ fiscal.

Astfel, prin Decizia de impunere nr. **000/2018**, organele de verificare fiscală au stabilit obligații fiscale principale reprezentând impozit pe veniturile din surse identificate pentru anul 2015, în cuantum de **000 lei**.

În drept, în cauză sunt aplicabile următoarele prevederi legale:

În perioada **00.00.2016 - 00.00.2018**, prevederile art. 173 alin. (1), art. 174 alin. (5), art. 175 alin. (3) și art. 176 alin. (1) și (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, conform căroră:

"ART. 173

Dispoziții generale privind dobânzi și penalități de întârziere

(1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor fiscale principale, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere.

ART. 174

Dobânzi

(5) Nivelul dobânzii este de 0,02% pentru fiecare zi de întârziere.

ART. 175

Dobânzi în cazul impozitelor administrate de organul fiscal central pentru care perioada fiscală este anuală

(3) În cazul în care, în cadrul unei proceduri de control fiscal, organul fiscal central stabilește diferențe de impozit suplimentare, dobânzile se calculează la diferența de impozit începând cu prima zi a anului fiscal următor celui de impunere.

ART. 176

Penalități de întârziere

(1) Penalitățile de întârziere se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv. Dispozițiile art. 174 alin. (2) - (4) și art. 175 sunt aplicabile în mod corespunzător.

(2) Nivelul penalității de întârziere este de 0,01% pentru fiecare zi de întârziere.“

Față de prevederile legale invocate, se reține că pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor fiscale principale se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere, dobânzile se calculează la diferența de impozit începând cu prima zi a anului fiscal următor celui de impunere, iar penalitățile de întârziere se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate.

Astfel, legiuitorul a definit noțiunea de dobândă ca fiind echivalentul prejudiciului, motiv pentru care se poate concluziona că dobânzile de întârziere constituie un echivalent al lipsei folosinței sumelor ce trebuiau achitate de contribuabil, scopul lor fiind acela de a acoperi un prejudiciu creat bugetului de stat, și nu de a asigura colectarea în mod corect a impozitului și prevenirea evaziunii, iar dobânzile nu au caracterul unor sancțiuni fiscale aspect reținut și de Î.C.C.J. - Completul pentru dezlegarea unor chestiuni de drept, prin Decizia nr. 86/2018.

Se reține că, prin Decizia de impunere nr. **000/2018**, organele de verificare fiscală au calculat, pentru impozitul pe venit din surse identificate stabilit suplimentar în sumă de **000 lei**, accesorii pentru perioada **00.00.2016** -

00.00.2018 în cuantum total de **000 lei**, din care: dobânzi în sumă de **000 lei** și penalități de întârziere în sumă de **000 lei**.

Totodată, se reține că, aferent impozitului pe venit din surse identificate stabilit suplimentar pentru anul fiscal 2015, organele de verificare fiscală au calculat obligații fiscale accesorii în cuantum de **000 lei**, pentru perioada **00.00.2016 – 00.00.2018**, în temeiul art. 173 alin. (1), art. 174 alin. (5), art. 175 alin. (3), art. 176 alin. (1) și (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

Prin contestație, persoana fizică **X** susține că, așa cum prevede art. 2 alin. (3) din O.P.A.N.A.F. nr. 52/2012 în forma aplicabilă în anul 2015, termenul de scadență luat în calcul pentru determinarea obligațiilor fiscale accesorii aferente veniturilor din surse identificate, rezultate urmare verificării situației fiscale personale, intervine la data de 15 septembrie a anului următor celui pentru care s-au constatat aceste venituri, fapt care organele de verificare fiscală au realizat un calcul eronat al obligațiilor fiscale accesorii raportându-se la art. 175 alin. (3) și art. 176 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

Astfel, persoana fizică **X** contestă parțial cuantumul obligațiilor fiscale accesorii aferente impozitului pe venit din surse identificate, stabilite prin Decizia de impunere nr. **000/2018**, respectiv doar pentru suma de **000 lei**, reprezentând dobânzi în cuantum de **000 lei** și penalități de întârziere în cuantum de **000 lei**.

Persoana fizică contestatară susține că, organele de verificare fiscală au calculat și stabilit accesoriile prin raportare la prevederile noului Cod de procedură fiscală, deși creanțele sunt aferente anului fiscal 2015, invocând în speță aplicabilitatea prevederilor art. 84¹ din Legea nr. 571/2003, privind Codul fiscal, coroborat cu art. 347 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

Totodată, se reține că, persoana fizică **X** contestă doar parțial cuantumul obligațiilor de plată accesorii aferente impozitului pe venit din surse identificate, respectiv pentru suma totală de **000 lei**, reprezentând dobânzi în cuantum de **000 lei** și penalități de întârziere în cuantum de **000 lei**.

Organul de soluționare a contestației reține în soluție că este aplicabil principiul neretroactivității legii consacrat de Constituția României, potrivit căruia „*Legea dispune numai pentru viitor*”.

În același sens, conform prevederilor art.6 alin.(1) din Legea nr. 287/2009 privind Codul civil: „(1) *Legea civilă este aplicabilă cât timp este în vigoare. Aceasta nu are putere retroactivă.*”, iar principiul neretroactivității este regula

juridică potrivit căreia legea se aplică doar situațiilor ivite după intrarea acesteia în vigoare, per a contrario nefiind aplicabilă și situațiilor anterioare.

Referitor la aceste reglementări, organul de soluționare a contestației reține că la calculul accesoriilor, organele de verificare fiscală trebuie să aplice prevederile legale în vigoare la data pentru care se calculează accesoriile.

Astfel, pentru anul 2016, prevederile legale aplicabile calculului de accesorii aferente debitului datorat în anul 2015 sunt cele ale Legii nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, respectiv art.173 alin.(1), art.174 alin.(5), art.175 alin.(3) și art.176 alin.(1) și (2) din Legea nr. 207/2015, privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, fapt pentru care argumentul contestatarului privind aplicarea eronată a temeiului de drept privind calculul accesoriilor nu se poate reține în soluționarea favorabilă a cauzei.

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, cu modificările și completările ulterioare, **se va respinge ca neîntemeiată** contestația formulată de persoana fizică **X**, pentru suma de **000 lei**, reprezentând dobânzi aferente impozitului pe venit din surse identificate în sumă de **000 lei** și penalități de întârziere aferente impozitului pe venit din surse identificate în sumă de **000 lei**.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei, în temeiul prevederilor legale invocate, se

D E C I D E

1. Admiterea parțială a contestației formulate de persoana fizică **X** și **anularea parțială** a Deciziei de impunere nr. **000/2018**, emisă de organele de verificare fiscală din cadrul **Y** 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.

2. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate de persoana fizică **X** împotriva Deciziei de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar in cadrul verificarii situației fiscale personale nr. **000/2018**, emisă de organele de verificare fiscală din cadrul **Y** din cadrul A.N.A.F., pentru suma de **000 lei**, reprezentând:

- **000 lei** dobânzi aferente impozitului pe venit din surse identificate;
- **000 lei** penalități de întârziere aferente impozitului pe venituri din surse identificate.

Punctul 2 din prezenta decizie poate fi atacat la Tribunalul T în termen de 6 luni de la data comunicării.

DIRECTOR GENERAL