

MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
AGENTIA NATIONALĂ DE ADMINISTRARE FISCALĂ
DIRECTIA GENERALĂ A FINANTELOR PUBLICE A JUDETULUI PRAHOVA
Biroul Solutionare Contestatii

DECIZIA nr. 227 din 21 decembrie 2009

Cu adresa nr./....., inregistrata la Directia Generala a Finantelor Publice Prahova sub nr./....., **Activitatea de Inspectie Fiscala** din cadrul D.G.F.P. Prahova a inaintat dosarul contestatiei formulata de **P.F.A.** din, Jud. Prahova, impotriva Deciziei de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente in mod individual si/sau intr-o forma de asociere nr. din, intocmita de reprezentanti ai Activitatii de Inspectie Fiscala Prahova.

Decizia de impunere nr./..... a avut la baza masurile stabilite de organele de control prin Raportul de inspectie fiscala incheiat in data de si inregistrat la organul fiscal sub nr./.....

Contribuabila, CNP, este domiciliata in orasul, Str., Nr., Jud. Prahova, desfasoara activitatea de "Comert cu amanuntul in magazine nespecializate" - cod CAEN 4711 in baza Autorizatiei nr./..... eliberata de Primaria si detine codul unic de inregistrare fiscala nr.

Obiectul contestatiei il constituie suma totala de **..... lei** reprezentand:

- lei - diferenta impozit pe venit aferenta anului 2007;
- lei - majorari de intarziere aferente.

Contestatia a fost depusa in termenul legal de 30 zile prevazut de art.207 alin.(1) din O.G. nr.92/24.12.2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata in data de 31.07.2007 - Titlul IX "Solutionarea contestatiilor formulate impotriva actelor administrative fiscale".

Procedura fiind indeplinita, s-a trecut la analiza pe fond a contestatiei.

I. - D-na sustine urmatoarele:

"[...]contest impozitul pe venit calculat de inspectorii fiscali pentru anul 2007.

Punctual, contest cheltuiala deductibila cu marfa, stabilita de inspectorii fiscali care au intocmit raportul si anume lei, conform anexa coloana

Conform datelor colectate de inspectorii fiscali si prezentate de acestia in pagina a raportului de inspectie fiscala, situatia cheltuielilor deductibile aferenta marfurilor se prezinta astfel:

Situatie marfuri la 31.12.2006

<i>STOC MARFA LA 31.12.2006 (cf raport gestiune) [lei]</i>	<i>ADAOS COMERCIAL (coeficient mediu de adaos comercial =.....%) [lei]</i>	<i>STOC MARFA FARA ADAOS COMERCIAL LA 31.12.2006 [lei]</i>
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3=1-2</i>
.....

Situatie marfuri: 01.01.2007 - 31.12.2007

<i>INTRARI MARFA (PRET VANZARE-CU ADAOS COMERCIAL) [lei]</i>	<i>INTRARI MARFA (pret de achizitie-fara adaos comercial) [lei]</i>
.....

Situatie marfuri la 31.12.2007

<i>STOC MARFA LA 31.12.2007 (cf raport gestiune) [lei]</i>	<i>ADAOS COMERCIAL (coeficient mediu de adaos comercial =%) [lei]</i>	<i>STOC MARFA FARA ADAOS COMERCIAL LA 31.12.2007 [lei]</i>
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3 = 1 - 2</i>
<i>.....</i>	<i>.....</i>	<i>.....</i>

Nota calcul cheltuieli deductibile pentru anul 2007:

<i>Stoc marfa fara adaos comercial la 31.12.2006 [lei]</i>	<i>Intrari marfa-plati marfa an 2007 [lei]</i>	<i>Stoc marfa fara adaos comercial la 31.12.2007 [lei]</i>	<u>TOTAL CHELTUIELI DEDUCTIBILE CU MARFA</u> [lei]
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4 = 1 + 2 - 3</i>
<i>.....</i>	<i>.....</i>	<i>.....</i>	<i>.....</i>

Fata de suma stabilita de inspectorii fiscali se constata o diferenta in plus de: (..... -)

Aceasta suma, reprezinta stocul de marfa fara adaos comercial la data de 31.12.2006 care nu este deductibil in anul 2006 deoarece bunurile se afla in stoc si nu au generat venit in anul 2006, dar devin deductibile in anul 2007 cand au generat venit prin vanzarea acestora.

Mentionez ca, neacordarea acestei reduceri nu a fost explicata in raport sub nici o forma si nu a fost prezentat temeiul legal pentru care nu a fost acordata. [...]."

II. - Prin Raportul de inspectie fiscala incheiat in data de de reprezentantii Activitatii de Inspectie Fiscala Prahova la P.F.A. din, s-au mentionat urmatoarele referitor la suma contestata:

"[...] ANUL 2007 [...]

IV.1 Referitor la veniturile inregistrate de P.F.A.

P.F.A. a declarat pentru anul 2007 un venit brut in suma de lei, iar la control a fost stabilit un venit brut in suma de lei, constatandu-se o diferenta in minus intre venitul brut declarat de contribuabil si cel stabilit la control in suma de lei [...]

IV.2 Referitor la cheltuielile inregistrate de P.F.A.

P.F.A. a declarat pentru anul 2007 cheltuieli deductibile in suma de lei (anexa nr.).

Din totalul cheltuielilor declarate de contribuabil in suma de lei la control au fost stabilite cheltuieli in suma de lei diferenta in minus in suma de lei (..... lei + lei + lei + lei = lei), reprezentand:

- suma de lei reprezinta stocul de marfa la 31.12.2007, la pretul de aprovizionare, care a fost declarata eronat drept cheltuiala acestui exercitiu financiar.

Precizam ca potrivit registrului jurnal de incasari si plati contribuabilul a inregistrat total cheltuieli cu marfa pentru anul 2007 in suma de lei si a declarat cheltuieli deductibile in suma de lei. Potrivit declaratiei verbale suma de lei (diferenta intre suma de lei si lei) reprezinta cheltuiala cu stocul de marfa nedeductibila fiscal, calculata de contribuabil si nedeclarata.

La control s-a stabilit cheltuiala cu stocul de marfa la 31.12.2007, la pret de aprovizionare in suma de lei (anexa nr.), cu lei mai mult decat contribuabilul (..... lei - lei = lei), care nu este cheltuiala deductibila potrivit O.M.F. nr. 1040/2004, pct. 48, [...]

Pentru stabilirea pretului de aprovizionare al marfii folosind formula coeficientului mediu de adaos comercial, conform pct. 130 din O.M.F. nr. 1752/2005, s-au avut in vedere de catre control datele din evidenta contabila (raport de gestiune, registru de incasari si plati) [...].

IV.3 Referitor la venitul anual declarat si impozitul pe venit stabilit la control pentru P.F.A.

Conform declaratiei speciale privind veniturile realizate pentru anul 2007 (formularul 200) inregistrata la A.F.P. sub numarul/.....2008, I.M. a declarat venit brut in suma de lei, cheltuieli deductibile in suma de lei, rezultand un venit net in suma de lei.

Venitul net declarat din activitati comerciale, pentru I.M. a fost in suma de lei, la control stabilindu-se un venit net in suma de lei fata de venitul net declarat de contribuabil, rezultand o diferenta stabilita in plus in suma de lei.

La control s-a procedat la recalcularea impozitului pe venit aferent anului 2007, avandu-se in vedere cota de 16% prevazuta la art. 84, alin. 1 din Legea nr. 571/2003, cu modificarile si completarile ulterioare, stabilind in sarcina doamnei I.M. impozit in suma de lei, cu lei suplimentar fata de impozitul stabilit in suma de lei, prin decizia de impunere anuala emisa de organul fiscal al A.F.P.

.....
S-a calculat diferenta de impozit suplimentar in suma de lei doamnei I.M., pentru care s-au calculat conform O.G. 92/2003, art. 119, alin. 1, R cu modificarile si completarile ulterioare - cota 0,1%, majorari in suma de lei pentru perioada2008 -2009 [...]."

III. - Din analiza documentelor anexate dosarului cauzei si avand in vedere legislatia in vigoare din perioada verificata, rezulta urmatoarele:

Prin Raportul de inspectie fiscala incheiat in data de la P.F.A. din, s-a verificat impozitul datorat pentru veniturile realizate din activitati independente pe anii 2007 si 2008, precum si TVA datorata pe perioada 01 decembrie 2007 - 30 septembrie 2009.

P.F.A. are ca principal obiect de activitate comertul cu amanuntul prin magazine nespecializate cu vanzare predominanta de produse alimentare, bauturi si tutun, activitatea fiind desfasurata in baza Autorizatiei nr./..... emisa de Primaria

Precizam ca veniturile realizate de P.F.A. se incadreaza in categoria veniturilor din activitati independente, respectiv venituri comerciale, asa cum sunt definite la **art.46** "Definirea veniturilor din activitati independente" din **Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal**, cu modificarile si completarile ulterioare.

Venitul net din activitatea desfasurata de contribuabila s-a calculat la inspectia fiscala ca diferenta intre venitul brut si cheltuielile aferente realizarii veniturilor, deductibile, pe baza datelor din contabilitatea in partida simpla, conform prevederilor **art.48** din **Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal**, cu modificarile si completarile ulterioare.

Aferent anului fiscal 2007, avand in vedere diferenta in minus in suma de lei intre venitul brut declarat de contribuabila si cel stabilit la control, cheltuielile nedeductibile in suma de lei din care face parte si stocul de marfa la sfarsitul perioadei, la control s-a stabilit o diferenta suplimentara la venitul net anual in valoare de lei (..... lei - lei), care a condus la stabilirea unei diferente suplimentare la impozitul pe venit in suma de lei (..... lei x 16%) si la calculul de majorari de intarziere aferente in suma totala de lei.

* D-na contesta calculul diferentei de impozit pe venit aferenta anului 2007 in suma de lei si majorarile de intarziere aferente in suma de lei, sustinand ca organele de inspectie fiscala nu au avut in vedere la stabilirea venitului net pe anul 2007 si stocul de marfa fara adaos comercial la data de 31.12.2006 in suma de lei, care este deductibil in anul 2007 prin generarea de venituri din vanzare.

* **Legislatia in vigoare din perioada analizata precizeaza urmatoarele:**

- **Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal**, cu modificarile si completarile ulterioare:

"Art. 46. - (1) *Veniturile din activitati independente cuprind veniturile comerciale, veniturile din profesii libere si veniturile din drepturi de proprietate intelectuala, realizate in mod individual si/sau intr-o forma de asociere, inclusiv din activitati adiacente.*

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

Art. 48. - (1) Venitul net din activități independente se determină ca diferență între venitul brut și cheltuielile aferente realizării venitului, deductibile, pe baza datelor din contabilitatea în partida simplă, cu excepția prevederilor art. 50 și 51.

(4) Condițiile generale pe care trebuie să le îndeplinească cheltuielile aferente veniturilor, pentru a putea fi deduse, sunt:

a) să fie efectuate în cadrul activităților desfășurate în scopul realizării venitului, justificate prin documente; [...]"

- **H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Legii nr.571/2003:**

"37. Din venitul brut realizat se admit la deducere numai cheltuielile care sunt aferente realizării venitului, astfel cum rezultă din evidentele contabile conduse de contribuabili, cu respectarea prevederilor art. 48 alin. (4)-(7) din Codul fiscal.

Condițiile generale pe care trebuie să le îndeplinească cheltuielile aferente veniturilor pentru a putea fi deduse sunt:

a) să fie efectuate în interesul direct al activității;

b) să corespundă unor cheltuieli efective și să fie justificate cu documente;

c) să fie cuprinse în cheltuielile exercitiului financiar al anului în cursul căruia au fost plătite.

[...]."

* **Având în vedere cele prezentate mai sus**, rezultă că la stabilirea venitului net al anului 2007 în mod corect organele de inspecție fiscală nu au luat în considerare stocul de marfă în suma de **..... lei** înregistrat la sfârșitul anului 2006, **intrucă:**

Obligațiile fiscale aferente **anului 2006** au făcut obiectul inspecției fiscale anterioare, concretizată în **Raportul de inspecție fiscală nr./.....2007**, din care cităm:

"In exercitiul fiscal 2006 PF a înregistrat și declarat la organul fiscal teritorial următoarele venituri și cheltuieli:

Venituri brute = lei

Cheltuieli totale = lei

Venit net = lei

Fata de cheltuielile declarate de contribuabil de lei, la control s-au stabilit cheltuieli deductibile fiscal de lei, cu lei mai puțin (anexa 1).

Suma de lei reprezintă diverse materiale pentru care contribuabilul nu a putut justifica utilizarea acestora în scopul obținerii de venituri impozabile. Diferența de lei reprezintă cheltuieli nedeductibile fiscal în conformitate cu art. 48, alin. 4 și 7 din Codul fiscal, în sensul că nu au fost efectuate în interesul direct al activității desfășurate. [...]."

Din cele citate mai sus rezultă că la controlul anterior **cheltuielile cu marfa au fost considerate integral ca fiind deductibile fiscal pentru anul 2006, deci inclusiv pentru marfurile aflate în stoc la 31.12.2006 în suma de lei.**

Fata de declarația anuală pe anul 2006, la inspecția fiscală anterioară s-au stabilit diferențe reprezentând numai cheltuieli de altă natură decât cele cu stocul de marfă.

Asa cum se precizează în **Referatul** întocmit de reprezentanții A.I.F. cu ocazia înaintării dosarului contestației către D.G.F.P. Prahova, în timpul controlului a fost verificat **Registrul jurnal de încasări și plăți**, constatându-se că pentru anul 2006 la rubrica "**Plăți**" reprezentând cheltuielile cu marfa și alte plăți, **contribuabila nu a scăzut cheltuiala cu stocul de marfă, nedeductibilă fiscal la 31.12.2006, suma din Registru fiind preluată în totalitate în declarația anuală pentru anul 2006 și acceptată ca atare la inspecția fiscală anterioară.**

Rezulta astfel ca, intrucat suma de lei reprezentand contravaloarea stocului de marfa la pret de achizitie la 31.12.2006 a fost avuta in vedere ca si cheltuiala deductibila fiscal la determinarea venitului net pentru anul 2006, conform evidentei contribuabilei si Raportului de inspectie fiscala nr./.....2007 - necontestat, aceasta suma deductibila fiscal nu mai poate fi luata in calcul si la stabilirea rezultatului fiscal al anului 2007.

In fapt, prin considerarea ca deductibile fiscal a tuturor cheltuielilor cu marfa efectuate in anul 2006, rezulta ca stocul de marfa la 31.12.2006 este zero, si in consecinta si stocul initial la 01.01.2007 este tot zero. Astfel, venitul net al anului 2007 a fost calculat la inspectia fiscala din2009 conform prevederilor art. 48 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Desi prin contestatia nr./.....2009 d-na precizeaza ca stocul de marfa fara adaos comercial la data de 31.12.2006 nu este deductibil in anul 2006, totusi in evidenta contabila si in declaratia anuala intocmita pentru anul 2006 a inregistrat aceasta cheltuiala ca fiind deductibila fiscal si nici nu a contestat modul de calcul al impozitului pe venitul aferent anilor 2005 si 2006 al inspectiei fiscale anterioare (Raportul de inspectie fiscala nr./.....2007) prin care cheltuielile cu marfa au fost considerate deductibile integral in anul in care au fost platite (stocul de marfa la sfarsit de an = 0).

Fata de cele prezentate mai sus, **se va respinge contestatia ca neintemeiata**, intrucat suma de lei reprezentand contravaloarea stocului de marfa la pret de achizitie la 31.12.2006 nu poate fi considerata cheltuiala deductibila fiscal atat pentru anul 2006 cat si pentru anul 2007.

IV. - Concluzionand analiza pe fond a contestatiei formulata de P.F.A. din, Jud.Prahova, in conformitate cu prevederile art.216 alin.(1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata in data de 31.07.2007, se:

DECIDE :

1. - Respingerea contestatiei ca neintemeiata pentru suma totala de lei reprezentand:

- lei - diferenta impozit pe venit aferenta anului 2007;
- lei - majorari de intarziere aferente.

2. - Conform prevederilor art. 218 alin.(2) din O.G. nr. 92/2003, republicata in data de 31.07.2007 si ale art.11 alin.(1) din Legea nr. 554/2004 a contenciosului administrativ, prezenta decizie poate fi atacata in termen de 6 luni de la data primirii la instanta de contencios administrativ competenta din cadrul Tribunalului Prahova.

DIRECTOR COORDONATOR,