

MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
AGENTIA NATIONALA DE ADMINISTRARE FISCALA
DIRECTIA GENERALA REGIONALA A FINANTELOR PUBLICE PLOIESTI
Biroul Solutionare Contestatii

DECIZIA nr. 248 din 02 aprilie 2014
privind solutionarea contestatiei formulata de
X, X, jud. X

Cu adresa nr. XXXX din data de xx xxxx xxxx, înregistrata la **Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Ploiesti** sub nr. xxxx din data de xx xxxx xxxx, **Administratia Judeteana a Finatelor Publice xxxxx**, a înaintat dosarul contestatiei formulată de **x**, împotriva *Deciziei de impunere privind impozitul pe venit si contributiile sociale stabilite suplimentar de plata de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente in mod individual si/sau intr-o forma de asociere nr. xxx/ xx xxxx xxxx si a Raportului de inspectie fiscala nr. xxx/ xx xxxx xxxx*, acte emise de organele de inspectie fiscala din cadrul A.J.F.P. x.

Intreprinxare sediul în localitatea x, str. x, bl x, sc. x, ap x, **judet x**, cod unic de inregistrare fiscala x si nr ORC x.

Obiectul contestației îl reprezintă suma de **x lei**, reprezentand:

- x lei impozit pe venit;
- x lei accesorii aferente impozitului pe venit;
- x lei contributii de asigurari sociale de sanatate;
- x lei accesorii aferente contribuțiilor de asigurări sociale de sănătate.

Contestatia a fost depusa în termenul legal de 30 zile prevazut de art. 207 alin.[1] din O.G.nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, actualizata - Titlul IX "*Solutionarea contestatiilor formulate împotriva actelor administrative fiscale*", respectiv actele atacate au fost comunicate în data de xx xxxx xxxx, iar contestatia a fost depusa si înregistrata la A.J.F.P. xsub nr. xxxx in data de xx xxxx xxxx.

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

I. Susținerile x sunt urmatoarele:

"[...] Conform obiectului de activitate desfasurat [...], x isi desfasura activitatea intr-o toneta in aer liber din Piata centrala a municipiului x. Datorita conditiilor meteorologice din luna ianuarie 2010, respectiv: ninsoare, viscol, toata marfa din toneta a fost deteriorata, fiind imposibila comercializarea acesteia.

In data de xx.xx.xxxx reprezentantul x a inventariat produsele si starea marfii afectata urmare intemperiiilor, iar prin Decizia nr.x/ XX XXXX XXXX s-a decis întocmirea facturii de vânzare nr. x/ XX XXXX XXXX in suma totala de x lei intre x si persoana fizica xsi înregistrarea acesteia in contabilitate.

Inregistrarea facturii de vânzare nr. x/ XX XXXX XXXX in contabilitate a fost facuta conform pct. 36, pct. 37 si pct. 38 din HG nr. 44/2004, [...].

In baza facturii nr. x XX XXXX XXXX a fost întocmita nota contabila nr. x/ XX XXXX XXXX si balanta de verificare la data de XX XXXX XXXX, fiind înregistrata vânzarea de marfa in suma de x lei, descarcarea din gestiune a marfii respectiv cheltuiala cu marfa in suma de x lei si adaosul comercial in suma de x lei, rezultând închiderea contului de venituri cu suma de x lei si a contului de cheltuieli in suma de x lei.

Urmare acestor inregistrari contabile, rezulta in balanta de verificare editata la data de XX XXXX XXXX sold final debitor al contului 371 "Marfuri" de 0 lei (zero lei) si un sold creditor al contului 121 "Profit si pierdere" in suma de x lei compus din x lei venit net al exercitiului financiar 2009 si x lei venit net impozabil pentru anul 2010 care ar fi trebuit sa fie stabilit suplimentar de catre organele de inspectie fiscala si impozitat cu cota de 16%, rezultând un impozit pe venit suplimentar in suma de x lei, la care se adauga dobânzi si penalitati pana la data controlului.

Incepând cu data de XX XXXX XXXX x nu mai detine stoc de marfa [...] nu a mai desfasurat activitate, nu a mai achizitionat si vândut marfa pana la data de xx.xx.xxxx.

Conform Rezolutiei Oficiului Registrului Comertului de pe lângă Tribunalul x nr. xxx/ XX XXXX XXXX, din data de XX XXXX XXXX x a suspendat activitatea pe o perioada de 3 [trei] ani, pana la data de XX XXXX XXXX, iar in baza cererii nr. xxxx/ XX XXXX XXXX depusa la D.G.F.P. x a solicitat o inspectie fiscala in vederea încetarii activitatii.

Organul de inspectie fiscala prin Raportul de inspectie fiscala nr. x/ XX XXXX XXXX nu a tinut cont de documentele contabile puse la dispozitie si eronat "a inclus in venitul brut stocul de marfa ramas nevalorificat ta data de XX XXXX XXXX in suma de x lei" [fara a tine cont si de cheltuiala cu marfa in suma de x lei,] **întrucât acest stoc de marfa a fost vândut in cursul lunii ianuarie 2XXX** [conform facturii nr. x, notei contabile nr. x/ XX XXXX XXXX si balantei de verificare încheiata la data de XX XXXX XXXX], invocând ca baza legala la data de XX XXXX XXXX prevederile art. 48, alin. [2] si alin. [9] din Legea nr. 571/2003, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborat cu pct. 36 din HG nr. 44/2004, Hotarâre pentru aprobarea Normelor Metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare: [...]

Aceasta baza legala este eronat invocata de organele de inspectie fiscala, întrucât data incetarii activitatii este XX XXXX XXXX [...] nu exista stoc de marfa, acesta fiind vândut in luna ianuarie 2010 [conform documentelor justificative întocmite la acea data].

Organele de inspectie fiscala nu au tinut cont de cheltuiala deductibila [...], marfa care a fost achizitionata pe baza de documente justificative in cursul anului 2009[...]."

II. Din Raportul de inspectie fiscală nr. x/ xx xxxx xxxx încheiat la Intreprinderea Individuala x, rezultă urmatoarele:

"CAPITOLUL IV. Constatari privind impozitul pe venit

An fiscal 2XXX

Pentru anul fiscal 2XXX, A.F.P. x a emis Decizia de impunere pentru plati anticipate privind impozitul pe venit nr. x/xx.xxx.xxx, rezultand impozit pe venit anticipat in suma de x lei.

x a avut suspendata activitatea, in perioada xx.xxx.xxxx - xx.xxx.xxxx, conform Rezolutiei Directorului Oficiului Registrului Comertului de pe lângă Tribunalul x nr. x/ xx.xxx.xxxx.

Adm Finantelor Publice x, Declaratia privind veniturile realizate pentru anul 2010, sub nr. x/ xx.xxx.xxxx prin care a declarat:

venit brut = 0 lei, cheltuieli totale = 0 lei venit net = 0 lei

Administratia Finantelor Publice x a emis Decizia de impunere anuala nr. x/ xx.xxx.xxxx, comunicata contribuabilului in data de xx.xxx.xxxx, prin care s-a stabilit:

venit net = 0 lei, impozit pe venit = 0 lei, obligatii stabilite privind platile anticipate = x lei, diferente de impozit anual- de regularizat in minus- = x lei

Din verificarea documentelor **privind** veniturile **si cheltuieli**, puse la dispozitie de contribuabil [balanta de verificare nesemnata si **nestampilata, întocmita la data** de xx.xxx.xxxx, in care contribuabilul a inregistrat eronat venituri din vanzarea stocului de marfa in suma de x lei fara a prezenta documente justificative respectiv facturi, bonuri fiscale, precum si înregistrarea de cheltuieli cu descarcarea gestiunii de marfa in suma de x lei], organul de inspectie fiscala a stabilit faptul ca x nu a realizat venituri din activitatea de comert in anul XXXX. Astfel, la data de xx.xx.xxxx, x înregistreaza stocul de marfa scriptic in suma de x lei, din care adaos comercial x lei;

- in cursul anului xxxx marfurile aprovizionate sunt in suma de 0 lei;

- marfa iesita din gestiune, respectiv, veniturile realizate in anul 2010 reprezinta suma de 0 lei;

- stocul de marfa la data de xx.xx.xxxx, conform evidentei contabile este in suma de x lei, cu un adaos comercial de x lei.

Urmare verificarii efectuate, organul de inspectie fiscala a inclus in venitul brut stocul de marfa ramas nevalorificat la data de xx.xx.xxxx, în suma de x lei. Baza legala:- prevederile art. 48, alin.[2] si alin.[9], din Legea nr. 571/2003, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborat cu pct. 36 din H.G. nr. 44/2004, Hotarâre pentru aprobarea Normelor Metodologice de aplicare Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

"În cazul încetarii definitive a activitatii sumele obtinute din valorificarea bunurilor din patrimoniul afacerii, înscrise în Registrul-inventar, cum ar fi: mijloace fixe, obiecte de inventar si altele asemenea, precum si stocurile de materii prime, materiale, produse finite si marfuri ramase nevalorificate sunt incluse în venitul brut." fiscala a stabilit:

-venit brut [stoc marfa la data de xx.xx.xxxx] = x lei

- cheltuieli totale = 0 lei

- venit net = x lei,

pentru care datoreaza un impozit pe venit in suma de x lei, rezultând un venit net suplimentar in suma de x lei si un impozit pe venit suplimentar in suma de x lei.

Venitul net a fost stabilit conform prevederilor Titlului III art. 48, alin. [1] din Legea nr. 571/2003, republicata care precizeaza: "venitul net din activitati independente se determina ca diferenta între venitul brut si cheltuielile aferente realizarii venitului, deductibile pe baza datelor din contabilitatea in partida simpla".

Pentru impozitul pe venit stabilit suplimentar in sumă de x lei au fost calculate accesorii în sumă de x, de la data de xx.xx.xxxx până la data de xx.xx.xxxx, conform prevederilor art.119, art.120, alin[1],[2],[7] și art.120* din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, dupa cum urmeaza:[...]

Contributii de asigurari sociale de sănătate

În anul xxxx, organul de inspectie fiscală a stabilit venit net suplimentar în sumă de x lei, pentru care a calculat contribuții de asigurări sociale de sănătate suplimentare, în sumă de x lei(x x 5,5% = x lei) și accesorii aferente în sumă de x lei, de la data de xx.xx.xxxx, până la data de xx.xx.xxxx, conform prevederilor

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

Obiectul principal de activitate desfășurat de x a fost “Comert cu amanuntul al textilelor, imbracamintei si incaltamintei, efectuat prin standuri, chioscuri si pietre” cod CAEN 4782.

Prin Raportul de inspectie fiscala nr. x incheiat in data de xx.xxx.xxxx la Intreprinderea Individuala x, a fost verificat impozitul pe venit si contribuția de asigurari sociale de sănătate din perioada ianuarie xxxx -13 august xxxx.

În perioada 13.08.xxxx-13.08.xxxx x a avut activitatea suspendata temporar in baza Rezolutiei nr. x/ xx.xxx.xxxx emisa de O.R.C. de pe langa Tribunalul x, perioada pentru care nu au fost stabilite obligatii de plata.

Controlul a fost solicitat de contribuabilă in vederea inchiderii activitatii, stabilindu-se urmatoarele:

1) Referitor la impozitul pe venit in suma de x lei

În perioada verificată, respectiv 01 ianuarie xxxx – 13 august xxxx, contribuabila nu a realizat venituri din activitatea de comerț, declarațiile privind veniturile realizate depuse la organul fiscal teritorial fiind completate cu cifra zero, atât la venituri, cât și la cheltuieli.

De asemenea, deciziile de impunere anuale emise de organul fiscal teritorial sunt completate cu cifra zero, atât la venituri, cât și la cheltuieli.

La data de 01 ianuarie xxxx, contribuabila a înregistrat în balanța de verificare un stoc de marfă în sumă de x lei și un adaos comercial de x lei, provenit din perioada anterioară.

La control, contribuabila a prezentat o balanță de verificare încheiată la 31.01.xxxx, nesemnată și neștampilată, în care au fost înregistrate venituri din vânzarea stocului de marfă în sumă de x lei, ca și cheltuieli cu descărcarea gestiunii în sumă de x lei, stocul de marfă fiind astfel zero la sfârșitul lunii ianuarie xxxxx.

Însă, întrucât contribuabila nu a prezentat documente justificative privind vânzarea mărfurilor, respectiv facturi și bonuri fiscale, organele de inspecție fiscală au considerat că marfa nu a fost vândută și se află în stoc la data de 31 decembrie 2010, fiind astfel inclusă în venitul brut la această dată, în conformitate cu prevederile art.48 alin(2) și alin(9) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și pct 36 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin H.G nr.44/2004, din care cităm:

Codul fiscal:

”ART. 48 Reguli generale de stabilire a venitului net anual din activitati independente, determinat pe baza contabilitatii în partida simpla

[1] Venitul net din activitati independente se determina ca diferenta între venitul brut si cheltuielile efectuate în scopul realizarii de venituri, deductibile, pe baza datelor din contabilitatea în partida simpla, cu exceptia prevederilor art. 49 si 50.

(2) Venitul brut cuprinde:

a) sumele încasate și echivalentul în lei al veniturilor în natura din desfasurarea activitatii;

(4) Conditile generale pe care trebuie sa le îndeplineasca cheltuielile aferente veniturilor, pentru a putea fi deduse, sunt:

b) sa fie cuprinse în cheltuielile exercitiului financiar al anului în cursul caruia au fost platite;

(8) Contribuabilii care obtin venituri din activitati independente sunt obligati sa organizeze si sa conduca contabilitate în partida simpla, cu respectarea reglementarilor în vigoare privind evidenta contabila, si sa completeze Registrul-jurnal de încasari si plati, Registrul-inventar si alte documente contabile prevazute de legislatia în materie.”

(9) În Registrul-inventar se trec toate bunurile si drepturile aferente desfasurarii activitatii.”

Norme metodologice:

“ 36. [...] În cazul încetării definitive a activității, sumele obtinute din valorificarea bunurilor din patrimoniul afacerii, înscrise în registrul inventar, cum ar fi: mijloace fixe, obiecte de inventar si altele asemenea, precum si stocurile de materii prime, materiale, produse finite si mărfuri rămase nevalorificate sunt incluse în venitul brut”.

Astfel, în baza acestor prevederi, ca urmare a încetării definitive a activității x, mărfurile nevalorificate în sumă de x lei au fost incluse în venitul brut la data de 31.12.2010, rezultând un impozit pe venit datorat stabilit la control în sumă de **x lei** (x lei x 16%), ca și accesorii aferente în sumă de **x lei**, conform prevederilor art 119, art 120 și art 120¹ din O.G.nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, calculate pentru perioada 14.02.xxxx – 03.09.xxxx.

Prin contestația formulată, x susține că datorită condițiilor meteorologice din luna ianuarie xxxx, marfa din tonetă a fost deteriorată, fiind imposibilă comercializarea acesteia, astfel că a procedat la inventarierea mărfurilor, la întocmirea Deciziei x/ xx.xxx.xxxx și a facturii de vânzare nr.x/ xx.xxx.xxxx în sumă totală de x lei între x (furnizor) și persoana fizică x(beneficiar), și înregistrarea acesteia în contabilitate.

Se invocă ca bază legală pct 36, pct 37 și pct 38 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal:

“ 36. [...] In venitul brut al afacerii se include si suma reprezentând contravaloarea bunurilor si drepturilor din patrimoniul afacerii care trec pe parcursul exercitarii activitatii si la încetarea definitiva a acesteia în patrimoniul personal al contribuabilului, operatiune considerata din punct de vedere fiscal o înstrainare [...]”

Se susține că, urmare înregistrării facturii în evidența contabilă, conform balanței de verificare întocmită la 31.01.2010, rezultă că stocul de marfă este zero, iar venitul brut este în sumă de x lei (x lei venituri – x lei cheltuieli), pentru care impozitul pe venit datorat suplimentar este în sumă de x lei (5 lei x 16%).

Astfel, se sustine că, începând cu data de 01.02.xxxx contribuabila nu mai deține stoc de marfă, întrucât acesta a fost vândut în cursul lunii ianuarie xxxx, iar organele de inspecție fiscală nu au ținut cont la calculul venitului impozabil și de cheltuiala cu marfa în sumă de x lei.

La dosarul contestației au fost depuse următoarele documente în copie:

- decizia nr.x/ xx.xxx.xxxx prin care se constată deteriorarea mărfii și se stabilește întocmirea facturii de vânzare nr.x/ xx.xxx.xxxx către persoana fizică x în valoare de x lei;
- factura de vânzare nr.x/ xx.xxx.xxxx pentru marfă în valoare fără TVA de x lei;
- balanțe de verificare întocmite la 31.01.xxxx, la 31.12.xxxx, la 31.12.xxxx, la 31.12.xxxx și la 31.08.xxxx, semnate și ștampilate;
- notă contabilă nr.x/ xx.xxx.xxxx cu înregistrarea vânzării mărfii, decărcarea de gestiune și închiderea contului de venituri și cheltuieli.

Față de cele prezentate mai sus, rezultă următoarele:

În referatul întocmit de organele de inspecție fiscală cu ocazia depunerii dosarului contestației, se menționează că x nu a prezentat în timpul controlului documente justificative din care să rezulte că marfa a fost deteriorată datorită condițiilor meteorologice, nu a prezentat liste de inventariere la data de 31.01.xxxx, Decizia nr.x/ xx.xxx.xxxx și factura de vânzare a mărfii nr.x/ xx.xxx.xxxx, rezultând că acestea din urmă au fost întocmite ulterior controlului.

De asemenea, contribuabila nu a prezentat carnet de facturi, carnet de chitanțe sau bon fiscal emis de casa de marcat, pentru a face dovada încasării venitului din vânzarea mărfii.

Factura fiscală nr.x/ xx.xxx.xxxx anexată în copie la contestația formulată, are înscrise de mână toate datele referitoare la furnizor.

Având în vedere cele prezentate mai sus, rezultă că nu pot fi luate în considerație documentele depuse de x în susținerea contestației, astfel că, în mod corect organele de inspecție fiscală au stabilit că aceasta nu a realizat venituri din activitatea de comerț în anul 2010, stocul de marfă nevalorificat la data de 31.12.xxxx fiind în sumă de x lei.

Această marfă nevalorificată reprezintă venit brut în cazul încetării definitive a activității, conform prevederilor pct 36 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, mai sus citate, pentru care contribuabila datorează impozit pe venit în sumă de **x lei** (x lei x 16%).

Susținerea din contestație precum că, din venitul brut în sumă de x lei trebuie să se scadă și cheltuiala cu marfă în sumă de x lei, rămânând astfel venit impozabil în sumă de x lei, pentru care se datorează impozit pe venit în sumă de x lei, nu poate fi reținută, întrucât, în cazul încetării definitive a activității unui contribuabil, legiuitorul a stabilit doar că *“mărfurile rămase nevalorificate sunt incluse în venitul brut”*, fără a preciza că din acest venit brut se scade cheltuiala cu marfa rămasă nevalorificată.

Pct. 37 și 38 din normele metodologice de aplicare a Codului fiscal referitoare la cheltuielile deductibile menționate în contestație, nu se aplică și în cazul încetării definitive a activității unui contribuabil, întrucât în acest caz se iau în considerare doar veniturile realizate ca urmare a nevalorificării mărfurilor, așa cum am arătat mai sus.

Față de cele prezentate mai sus, rezultă că în mod corect organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina x un impozit pe venit datorat în sumă de **x lei**, ca și accesorii aferente în sumă de **x lei** (dobanzi/majorari în suma de x lei și penalități de întârziere în suma de x lei) potrivit principiului de drept "*accesoriul urmează principalul*", drept pentru care **se va respinge contestația ca neîntemeiată** pentru aceste sume.

2) Referitor la Contribuția de asigurări sociale de sănătate în sumă de x lei

În urma controlului fiscal a fost stabilită în sarcina x o obligație de plată în sumă de **x lei** reprezentând contribuții de asigurări sociale de sănătate aferentă unei baze de impunere de 26.323 lei, precum și accesorii aferente în sumă de **x lei**.

x considera că nu datorează această contribuție, întrucât baza de impunere de x lei a fost stabilită în mod eronat în sarcina sa.

În drept, sunt aplicabile prevederile art. 296²¹ alin.(1) lit .a) și alin. (2) din Codul fiscal:

"ART. 296²¹ Contribuabili

(1) Urmatoarele persoane au calitatea de contribuabil la sistemul public de pensii și la cel de asigurări sociale de sănătate, cu respectarea prevederilor instrumentelor juridice internaționale la care România este parte, după caz:

a) întreprinzătorii titulari ai unei întreprinderi individuale;

(2) Baza lunară de calcul al contribuției de asigurări sociale de sănătate datorate bugetului Fondului Național unic de asigurări sociale de sănătate pentru persoanele prevăzute la [art. 296²¹](#) alin. [1] lit. a) - e] este diferența dintre totalul veniturilor încasate și cheltuielile efectuate în scopul realizării acestor venituri, exclusiv cheltuielile reprezentând contribuții sociale[...]."

Având în vedere considerentele prezentate mai sus la punctul 1), prin care s-a reținut că baza de impunere pentru impozitul pe venit suma de x lei reprezentând venit brut, rezultă că I.I. Nica Elena datorează și obligația de plată în sumă de **x lei** reprezentând contribuție de asigurări sociale de sănătate, calculată prin aplicarea procentului de 5,5% asupra venitului brut, conform prevederilor legale mai sus citate.

Drept urmare, **se va respinge contestația ca neîntemeiată** pentru suma de **x lei** reprezentând contribuție asigurări sociale de sănătate, ca și pentru accesoriile aferente în suma de **x lei** (dobanzi/majorari în suma de x lei și penalități de întârziere în suma de x lei), potrivit principiului de drept "*accesoriul urmează principalul*".

IV. Concluzionând analiza pe fond a contestației formulată de x împotriva *Deciziei de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale stabilite suplimentar de plata de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere nr. x/ xx.xxx.xxxx*, în conformitate cu prevederile art. 216 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, actualizată, se

DECIDE :

1. Respingerea contestației ca neîntemeiată pentru suma totală de **x lei**, reprezentând:

- x lei impozit pe venit;
- x lei accesorii aferente impozitului pe venit;
- x lei contribuții de asigurări sociale de sănătate;
- x lei accesorii aferente contribuțiilor de asigurări sociale de sănătate.

2. Prezenta decizie este definitivă în sistemul cailor administrative de atac, dar poate fi atacată la instanța judecătorească de contencios administrativ competentă, în termen de 6 [șase] luni de la data comunicării, conform prevederilor legale.

DIRECTOR GENERAL,