



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE



**Agencia Națională de
Administrare Fiscală**
**Direcția Generală a Finanțelor Publice a
județului Bistrița-Năsăud**
Biroul de soluționare a contestațiilor

Str. 1 Decembrie nr. 6-8
Bistrița, Bistrița-Năsăud
Tel : +0263 212 039 ; 210 661
Fax : +0263 216 880
e-mail : contestații@dgfp-bn.ro

DOSAR NR. 1/78/2010

DECIZIA NR. 4/29.01.2010

privind soluționarea contestației depuse de **P.F. S F** din B, Nr.... , înregistrată la
D.G.F.P. Bistrița - Năsăud sub nr. ... /09.10.2009

Direcția Generală a Finanțelor Publice Bistrița - Năsăud, a fost sesizată de Activitatea de Inspecție fiscală Bistrița-Năsăud prin adresa nr. .../07.10.2009 (fila nr. 74), asupra contestației depusă de **P.F. S F** din B .

Contestația este formulată împotriva măsurilor dispuse prin Decizia de impunere nr.../24.08.2009 (filele nr.60-64) întocmită de Activitatea de Inspecție Fiscală Bistrița-Năsăud, Biroul Inspecție Fiscală Persoane Fizice, act prin care s-a stabilit în sarcina contribuabilului un impozit pe venit din activități independente pentru anii 2005-2008 în cuantum de lei, precum și majorări de întârziere aferente în sumă de ... lei.

În raport cu datele din dosar constatăm că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 205, 207 și art. 209 alin. (1) din Codul de procedură fiscală ® și, pe cale de consecință, Direcția Generală a Finanțelor Publice Bistrița-Năsăud prin Biroul de soluționare a contestațiilor este investită să soluționeze cauza.

Prin scrisoarea nr. .../17.11.2009 (fila nr. 75) s-a solicitat petentei completarea contestației cu motivele de fapt, care au condus la determinarea incorectă a cheltuielilor deductibile aferente mărfurilor vândute, însoțită de prezentarea unei situații pentru fiecare an în discuție (2005-2008) a modului cum s-au calculat cheltuielile referitoare la mărfurile vândute, cu arătarea concretă a greșelilor comise de organele de control. Prin aceeași adresă s-a mai solicitat și prezentarea unei situații care să cuprindă totalul mărfurilor achiziționate pentru fiecare an din perioada 2005-2008, atât la prețul cu amănuntul cât și la prețul de cumpărare. De asemenea s-a solicitat transmiterea copiilor lizibile a filelor Registrului –Jurnal de încasări și plăți aferent perioadei verificate, precum și copia

lizibilă a listelor de inventar vizând mărfurile din stoc existente la finele fiecărui an cu indicarea prețurilor avute în vedere la evaluarea lor.

La data de 08.12.2009 petenta depune o parte din documentația solicitată la registratura Direcției Generale a Finanțelor Publice Bistrița-Năsăud, fiind înaintată Activității de Inspecție Fiscală, documentație care, cu adresa nr. ... din 15.12.2009 este redirecționată Biroului de soluționare contestații. Menționăm faptul că petenta a transmis doar copiile după Registrul-Jurnal de încasări și plăți și registrul inventar aferente perioadei verificate.

Prin adresa nr. .../28.12.2009 (fila nr. 189), confirmată de primire la data de 05.01.2010, s-a revenit la adresa din data de 17.11.2009, solicitând prezentarea pentru fiecare an în discuție (respectiv 2005-2008) a unei situații referitoare la modul cum s-au calculat cheltuielile referitoare la mărfurile vândute, cu arătarea greșelilor comise de organele de control. De asemenea s-a solicitat și prezentarea unei situații cuprinzând totalul mărfurilor achiziționate pentru fiecare an din perioada 2005-2008, atât la prețul cu amănuntul cât și la prețul de cumpărare.

Menționăm că până la data întocmirii prezentului act, petenta nu a dat curs celor solicitate, deși termenul legal de răspuns a fost depășit cu 20 de zile.

În cauză a fost întocmit referatul de verificare.

Din analiza documentelor existente la dosar, rezultă următoarele :

I. Prin Raportul de inspecție fiscală înregistrat sub nr.../31.08.2009 (filele 43-53) care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestate, organele de control din cadrul Activității de Inspecție Fiscală Bistrița-Năsăud, au stabilit suplimentar obligații în cuantum de ... lei, reprezentând impozit pe venit pe anii 2005-2008 în sumă de ... lei, precum și majorări de întârziere în cuantum de ... lei.

Diferențele suplimentare precum și cauzele care au stat la baza stabilirii lor, conform Raportului de inspecție fiscală, sunt redate în cele ce urmează:

Pentru anul 2005.

Organele de control au stabilit cheltuieli nedeductibile în sumă de ... lei , în a căror componentă intră *impozit pe venit* în sumă de ... lei și respectiv *calculeronat al mărfii* în sumă de ... lei .

Contribuabilul a depus în termen legal declarațiile de venit privind veniturile realizate în anul fiscal 2005, organul fiscal în urma prelucrării declarației a emis decizia de impunere anuală, prin care s-a stabilit un impozit de restituit în sumă de ... lei.

În fapt, urmare verificării s-au constatat diferențe de venit net, în sumă de ... lei, întocmindu-se emis nota calcul privind modificarea bazei de impunere pentru anul 2005(fila nr. 21), prin care s-a stabilit un impozit pe venit de plată în sumă de ... lei.

În referatul cu propuneri de soluționare, organele de control reiterează următoarele:

Din documentele prezentate de contribuabil, se constată că veniturile declarate corespund cu cele constatate, iar, în ceea ce privește cheltuielile, organele

de control precizează că acestea reprezintă **plăți efectuate de petentă către furnizori precum și alte plăți efectuate în cursul anului fiscal 2005**, conform Registrului - jurnal de încasări și plăți, *fără a cuprinde mărfurile achiziționate în anul 2005 și achitate în anul fiscal 2006*.

Pentru determinarea cheltuielilor deductibile aferente mărfii vândute de către petentă și stabilirea stocului de marfă la finele anului 2005, organul fiscal a întocmit o situație a mărfurilor la preț de cumpărare și respectiv de vânzare (anexa nr. 4 - fila 9). Exemplificăm pentru anul 2005, modalitatea de determinare a cheltuielilor deductibile aferente mărfurilor vândute, cu precizarea că pentru ceilalți ani s-a procedat similar.

- din totalul valorii mărfurilor aprovizionate, evaluate în preț cu amănuntul (... lei) s-au scăzut încasările totale evaluate în preț cu amănuntul (...lei), rezultând stocul de marfă la preț de vânzare la finele anului (...lei);

- stocul de marfă existent la data de 31.12.2005, evaluat la preț de vânzare (... lei) s-a împărțit la 120 % rezultând stoc la preț de cumpărare (... lei);

- din total marfă achiziționată în preț de cumpărare (... lei) s-a scăzut stocul de marfă din 31.12.2005, evaluat la prețul de aprovizionare (... lei) rezultând cheltuiala deductibilă aferentă mărfii vândute (... lei).

- la suma de ... lei reprezentând cheltuială deductibilă aferentă mărfii vândute în preț de cumpărare, s-a adăugat suma de ... lei (alte cheltuieli), rezultând totalul cheltuielilor deductibile aferente anului 2005, în sumă de ... lei. Diferența dintre aceste cheltuieli (... lei) și cele calculate și declarate de contestatară (... lei) reprezintă **cheltuieli nedeductibile (... lei)** compuse din: ... lei cheltuieli de achiziție a mărfii în preț de aprovizionare aflate pe stoc la finele anului fiscal 2005 și respectiv ... lei impozit pe venit achitat de către contribuabil. Pentru această sumă s-a stabilit impozit pe profit în sumă de ... lei (...×16%). Aferent acestui impozit s-au calculat majorări de întârziere în sumă de.... lei.

Temeiul de drept invocat de organele de inspecție fiscală este art. 48, alin. (1), precum și art. 48 , pct. 7, lit. c) din Codul fiscal, precizând că s-a acceptat la deducere, cheltuielile de achiziție a mărfii vândute.

Pentru anul 2006

Urmare verificării s-au constatat diferențe de venit net, în sumă de ... lei, constând în cheltuieli nedeductibile (calcul eronat al costului mărfurilor vândute). Astfel, organele de control au procedat la emiterea notei calcul privind modificarea bazei de impunere pentru anul fiscal 2006 prin care s-a stabilit impozit pe venit de plată în sumă de ... lei.

În referatul cu propuneri de soluționare, se reține că, din documentele prezentate, veniturile declarate corespund cu cele constatate, iar referitor la cheltuielile declarate acestea reprezintă plăți efectuate către furnizori precum și alte plăți efectuate în cursul anului 2006, așa cum rezultă din Registrul-jurnal de încasări și plăți, dar nu cuprind mărfurile achiziționate în anul 2006 și achitate în anul fiscal 2007.

Pentru determinarea cheltuielilor deductibile aferente mărfii vândute și stabilirea stocului de marfă la finele anului 2006, organele de control au întocmit o situație a mărfii la prețul de cumpărare comparativ cu prețul de vânzare (anexă filele nr. 7-8). Astfel, s-a calculat:

- stocul de marfă la preț de vânzare la finele anului (din totalul valorii mărfurilor aprovizionate, evaluate în preț cu amănuntul ... lei s-au scăzut încasările totale evaluate în preț cu amănuntul ... lei) în sumă de ... lei ;

- stocul de marfă la preț de cumpărare la data de 31.12.2006 (stocul de marfă existent la data de 31.12.2006 , evaluat la preț de vânzare ... s-a împărțit la 135 % = ... lei);

- cheltuiala deductibilă aferentă mărfii vândute (total marfă achiziționată în preț de cumpărare ... lei – stocul de marfă din 31.12.2006 evaluat la prețul de aprovizionare ... lei) în sumă de lei;

- la cheltuielile deductibile aferente mărfii în preț de cumpărare vândute în sumă de ... lei s-a adăugat alte cheltuieli în sumă de ... lei, rezultând cheltuieli deductibile aferente anului 2006 în sumă de ... lei. Diferența dintre cheltuielile calculate și declarate de contestatară (...lei) și cele deductibile (... lei), reprezintă cheltuieli nedeductibile, în sumă de ... lei, respectiv cheltuieli de achiziție a mărfii aflate pe stoc la finele anului fiscal 2006.

Așa fiind, pentru diferența de venit net constatată în urma inspecției fiscale, în sumă de ... lei, s-a stabilit impozit pe venit în sumă de ...lei (...×16%).

În drept, organele de inspecție fiscală, își motivează constatările invocând art. 48, alin. (1) din Codul fiscal, precizând că s-a acceptat ca și cheltuiala deductibilă cheltuielile de achiziție a mărfii vândute.

Pentru anul 2007

Cheltuielile nedeductibile aferente anului 2007 sunt în sumă de ...lei, compuse din ... lei reprezentând *impozit pe venit achitat de către contribuabil*, precum și suma de ... lei reprezentând “*calcul eronat al mărfii*”.

Din constatările organelor de control rezultă că petenta a depus în termen legal declarațiile de venit privind veniturile realizate în anul fiscal 2007, iar urmare prelucrării declarației s-a emis decizia de impunere, prin care s-a stabilit impozit pe venit în sumă de .. lei.

Având în vedere că s-au stabilit diferențe de venit net, în sumă de ... lei, s-a emis nota calcul de modificare a bazei de impunere (fila nr. 17) rezultând impozit pe venit de plată în sumă de ... lei. Aferent s-au calculat majorări de întârziere în quantum de ... lei.

În referatul cu propuneri de soluționare, organele de control, rețin că veniturile declarate corespund cu cele constatate, iar cheltuielile declarate de petentă reprezintă plăți efectuate către furnizori și alte plăți, conform Registrului-jurnal de încasări și plăți, dar nu cuprind mărfurile achiziționate în anul fiscal 2007 și achitate în anul 2008.

Pentru determinarea cheltuielilor deductibile aferente mărfii vândute și stabilirea stocului de marfă la finele anului 2007, organele de control au întocmit o situație a mărfii la preț de cumpărare și preț de vânzare. Modalitatea de calcul folosită este similară cu cea redată pentru anii anteriori, organele de control explicând componența cheltuielilor nedeductibile în referatul cu propuneri de soluționare, care în Raportul de inspecție fiscală nr./31.08.2009 erau considerate *calcul eronat al mărfii vândute*, precizând că reprezintă *cheltuieli de achiziție a mărfii aflate în stoc la finele anului 2007*.

În drept, sunt invocate prevederile art. 48, alin. (1) și pct. 7, lit. c) din Codul fiscal, acceptând ca și cheltuială deductibilă, cheltuielile de achiziție aferente mărfii vândute.

Pentru anul 2008

Diferența constatată la cheltuieli, în urma inspecției fiscale, în sumă de ... lei se compune din :

- cheltuieli nedeductibile în sumă de ... lei constatate prin Procesul verbal nr. 1/06.08.2009, urmare inventarierii efectuate la aceeași dată;
- ... lei restituire creditare persoane fizice;
-lei reprezintă "calcul eronat al mărfii vândute". În referatul cu propuneri de soluționare, organele de control arată că este vorba de cheltuieli nedeductibile reprezentând cheltuieli de achiziție a mărfii aflate pe stoc la finele anului fiscal 2008.

La partea de venituri, s-a constatat diferențe în sumă de ... lei, constând în creditare persoane fizice.

Menționăm că și pentru anul fiscal 2008, în vederea determinării stocului real de marfă la finele anului, organele de control au folosit aceeași modalitate de calcul redată exemplificativ pentru anii anteriori.

La data de 06.08.2009, s-a efectuat inventarierea stocului de marfă în conformitate cu O.M.F.P.nr. 1753/2004. Astfel, conform listelor de inventar anexate la Procesul verbal încheiat cu ocazia inventarierii (filele nr. 26-38), stocul faptic de marfă la data de 06.08.2009, a fost în sumă de ... lei. Prin verificarea intrărilor de marfă și vânzărilor în perioada 01.01.2004-06.08.2009, s-a constatat că stocul scriptic la data de 06.08.2009 a fost de ... lei. Diferența, în sumă de ... lei provine, conform notei explicative (fila nr. 25), din mărfuri consumate în scop personal de către petentă, în cursul anului 2008.

Pentru diferența de venit net în sumă de ... lei, s-a stabilit suplimentar impozit pe venit de plată în sumă de ... lei.

Temeiul de drept invocat de organele de control este art. 48, alin. (1), alin. (7), lit. j , precum și alin. (3) al aceluiași articol din Codul fiscal.

Concluzionând, organele de control arată, în referatul cu propuneri de soluționare, ca punct de vedere la cele menționate de petentă prin contestația depusă, că nu s-a ținut cont la depunerea declarațiilor de venit pe anii 2004-2008 de

cheltuielile deductibile aferente respectivilor ani, declarând drept cheltuieli deductibile **totalitatea plăților** efectuate în cursul unui an.

De asemenea, petenta nu a declarat cheltuielile deductibile aferente mărfii vândute, cheltuielile de achiziție aferente mărfii aflate pe stoc la finele fiecărui an nu sunt cheltuieli deductibile deoarece nu respectă prevederile art. 48, alin. (1) din Codul fiscal, respectiv nu sunt aferente realizării venitului, acestea devenind deductibile pe măsura vânzării în anul următor.

Lipsa în gestiune, reprezintă cheltuieli nedeductibile prevăzute de art. 48, alin. (7), lit. i) din Codul fiscal, iar conform notei explicative, anexă la procesul verbal de inventariere, reprezintă *marfă utilizată de petentă, în scopuri personale, în cursul anului 2008*.

II. Împotriva deciziei de impunere nr.../24.08.2009 (filele nr.54-59) s-a depus contestația înregistrată la registratura D.G.F.P. Bistrița-Năsăud sub nr. .../24.09.2009 și la Activitatea de Inspecție Fiscală Bistrița-Năsăud sub nr. .../25.09.2009 (filele nr. 60-64), solicitând admiterea cererii, desființarea deciziei de impunere ca netemeinică și nelegală, și pe cale de consecință, anularea obligației suplimentare de plată constând în impozit pe venit în sumă de ... **lei** și accesorii aferente în sumă de ... **lei**.

Motivele care au stat la baza cererii formulate de petentă, rezidă în următoarele:

Pentru anul 2005

Din total cheltuieli nedeductibile, în sumă de ...lei, petenta contestă suma de ...lei, considerând nelegală această cheltuială, care este încadrată la categoria "*calcul eronat al mărfii vândute*", influențând, în opinia petentei, venitul brut realizat, ca element de calcul al venitului net. Din constatările organelor de control, rezultă că veniturile încasate din activitatea de comerț, au fost înregistrate în registrul jurnal de încasări și plăți, pe bază de monetare, reieșind că au fost corect înregistrate. Așa fiind, rezultă cu claritate că obligația suplimentară de ...lei (... × 16%) a fost stabilită netemeinic și nelegal, în lege fiind expres reglementate, la art. 48 alin. (7) din Codul fiscal, cheltuielile nedeductibile.

Petenta consideră că în mod corect au considerat organele de control, suma de lei, reprezentând *impozit pe venit achitat de petenta*, ca fiind cheltuială nedeductibilă, așa cum prevede art. 48, alin. (7) din Codul fiscal, stabilind impozit pe profit în sumă de ...lei (... × 16%).

Pentru anul 2006

Organul fiscal determină cheltuieli nedeductibile, în sumă de ...lei reprezentând "*calcul eronat al mărfii*" și stabilește impozit pe profit în sumă de ... lei precum și accesorii aferente în quantum de ...lei. Situația este identică cu anul 2005, organul de control determinând cheltuieli nedeductibile care nu sunt prevăzute la art. 48, alin. (7) din Codul fiscal. Petenta arată că pe baza mărfii vândute se determină venitul brut, ca element de calcul al venitului net, adică al

bazei de impunere și nicidecum cheltuielile aferente realizării venitului, cum greșit au reținut organele de control.

Pentru anul 2007

Aferent acestui an, cheltuielile nedeductibile determinate de organele de control sunt în sumă de ...lei, din care ... lei reprezintă *impozit pe venit*, considerat de petentă ca fiind corect determinat, iar suma de ...lei reprezintă “*calcul eronat al mărfii vândute*” în opinia petentei determinat incorect.

Petenta precizează că pe baza temeiului de drept și de fapt invocate inspecția fiscală nu poate demonstra ce anume nu s-a stabilit corect din elementele de calcul ale venitului net (a bazei de impunere), respectiv dacă s-a determinat corect venitul brut, respectiv cheltuielile aferente veniturilor încasate.

Pentru anul 2008

Cheltuielile nedeductibile stabilite pentru acest an sunt în sumă de ...lei, din care ...lei aferente mărfii lipsă în gestiune constatată pe baza inventarierii efectuate, respectiv suma de ...lei cheltuieli nedeductibile, pentru a căror determinare organele de control nu au procedat corect, din următoarele motive:

- nu a arătat ce anume reprezintă suma de ... lei pentru a fi încadrată drept cheltuială nedeductibilă fiscal, pe de o parte, iar pe de altă parte “calcul eronat al mărfii vândute” este element din categoria veniturilor;
- lipsa de inventar constatată la data de 06.08.2009 nu poate influența nivelul obligației fiscale aferentă anului 2008, poate influența nivelul obligației fiscale pe anul 2009 și acest lucru numai în situația în care din lipsa în gestiune se scad perisabilitățile legale.

În opinia petentei, modalitatea de calcul a bazei de impunere este:

- se stabilesc veniturile brute încasate într-un an fiscal pe baza Registrului jurnal de încasări și plăți;

- se scad aporturile în numerar aduse pe parcursul anului fiscal;

-se stabilesc cheltuielile aferente veniturilor încasate pe baza plăților din Registrul jurnal;

- se adaugă valoarea bunurilor aflate în stoc la finele anului precedent pe baza registrului inventar;

- se scade valoarea stocurilor de mărfuri la finele anului curent pe baza Registrului inventar întocmit la finele anului.

Prin diferența dintre venitul brut și cheltuielile efectuate în vederea realizării veniturilor din anul curent se obține venitul net impozabil. La venitul net impozabil se adaugă cheltuielile nedeductibile fiscal așa cum sunt ele definite de lege și suma se impozitează cu 16%.

Din conținutul Raportului de inspecție fiscală, petenta arată că nu reiese faptul că s-a aplicat această metodă de calcul, ba mai mult valorile de inventar ale mărfurilor aflate în stoc la finele anilor 2005-2008 luate ca element de calcul al cheltuielilor deductibile nu corespund cu valorile de inventar consemnate în registrul inventar și însușite de organul de inspecție fiscală.

În drept, petenta se prevalează de prevederile art. 48, alin. (1), alin. (2), alin. (3), alin. (4), alin. (5), alin. (7) din Codul fiscal .

III. Luând în considerare constatările organului de control, motivele invocate de petentă, în raport cu documentația existentă la dosar și prevederile legale incidente în speță se rețin următoarele :

În speța supusă soluționării problemele de drept cărora trebuie să li se dea rezolvare constau în a clarifica dacă evaluarea și determinarea cheltuielilor aferente mărfurilor vândute s-a făcut cu respectarea dispozițiilor legale, precum și tratamentul fiscal al stocurilor de la finele perioadei , pe de o parte, iar pe de altă parte, dacă lipsa în gestiune constatată pe baza inventarierii efectuate la data de 06.08.2009 putea influența obligațiile fiscale ale anului 2008.

În drept sunt aplicabile prevederile art. 48. alin. (1) și alin. (4) din Codul fiscal, pct. 37 din Normele de aplicare aprobate prin H.G.nr. 44/2004, pct. 53 din Normele privind organizarea și efectuarea inventarierii elementelor de activ și de pasiv aprobat prin O.M.F.P. nr. 1753/22.11.2004, în vigoare pentru perioada în care au fost constatate aspectele ce au generat litigiul fiscal, dispoziții legale care prevăd:

Art. 48 alin.(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 partidă simplă, cu excepția prevederilor art. 49 și 50.”*

Art. 48 alin.(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 cu documente;

b) să fie cuprinse în cheltuielile exercițiului financiar al anului în cursul căruia au fost plătite.

Pct. 37 din Norme :*”Din venitul brut realizat se admit la deducere numai cheltuielile care sunt aferente venitului, astfel cum rezultă din evidențele 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 efectuate și să fie justificate cu documente;

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

Pct. 53 din Normele aprobate prin O.M.F.P nr.1753/2004, la **alin. (1) și (2)** dispune :

Rezultatele inventarierii trebuie înregistrate în evidența tehnico-operativă în termen de cel mult 3 zile de la data aprobării procesului-verbal de inventariere de către administrator sau ordonatorul de credite.

Rezultatele inventarierii se înregistrează în contabilitate potrivit prevederilor Legii nr. 82/1991 , republicată, cu modificările și completările ulterioare, și în conformitate cu reglementările contabile aplicabile.

Menționăm că potrivit pct. 2 din Normele aprobate prin O.M.F.P. nr. 1753/2004 aceste prevederi sunt aplicabile și persoanelor fizice care desfășoară activități producătoare de venituri.

În raport cu normele legale antecitate rezultă că, pentru determinarea corectă a bazei impozabile, cheltuielile care se iau în considerare trebuie să fie aferente veniturilor realizate în exercițiul financiar al anului în cursul căruia au fost plătite. În cazul activităților de comerț cu amănuntul, ipoteză în care se situează și speța analizată, sunt admise la deducere numai cheltuielile cu achiziționarea mărfurilor vândute în perioada exercițiului, evaluate în preț de aprovizionare (costul mărfurilor vândute în exercițiul financiar). Din acest punct de vedere afirmația contestată conform căreia costul mărfurilor vândute, ca element de cheltuială, ar avea influență asupra venitului brut realizat este evident nejustificată.

În virtutea aceluiași dispoziții legale valoarea stocurilor de mărfuri existente la sfârșitul fiecărei perioade fiscale (evaluate în preț de aprovizionare) nu constituie element de cheltuială la determinarea bazei de impozitare având în vedere că aceste stocuri nu sunt aferente veniturilor realizate în cursul exercițiului financiar încheiat. De altfel, nici organul de inspecție nu a luat în calculele sale, ca și cheltuială deductibilă valoarea stocurilor de mărfuri da la sfârșitul anilor 2005-2008, așa cum greșit afirmă contestatara (fila 60). Aprecieri eronate are contestatara și în privința modului de evaluare și evidențiere a mărfurilor în Registrul inventar (fila 186) , neluând seama că stocurile și rulajele mărfurilor în comerțul cu amănuntul sunt reflectate exclusiv în prețul de desfacere.

Pentru clarificarea aspectelor criticate de contestatară cu referire în special la corecta determinare a cheltuielilor deductibile aferente mărfurilor vândute, s-a solicitat petentei (adresa nr. .../28.12.2009 - fila 189 - primită la 04.01.2010 conform confirmării de la fila 190) să prezinte justificări concrete vizând modul de calculare a cheltuielilor referitoare la mărfurile vândute cu indicarea greșelilor comise de organele de inspecție. În sprijinul contestatărei au fost transmise copii după situațiile analitice întocmite de organele de control, inclusiv referatul acestora în care s-a expus modalitatea concretă de calcul a cheltuielilor deductibile aferente mărfurilor vândute (costul mărfurilor vândute) avute în vedere la determinarea venitului net și implicit la calculul impozitului datorat pentru fiecare perioadă fiscală (anii 2005, 2006,2007 și 2008).

Menționăm că până la data emiterii prezentei contestatara, nu a dat curs solicitării organului de soluționare, încălcând astfel prevederile art. 10 alin. (2) din

Codul de procedură fiscală, coroborat cu art. 65 alin. (1) din același Cod, dispoziții conform cărora contribuabilul este obligat să întreprindă măsurile în vederea procurării mijloacelor doveditoare necesare și să probeze actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.

În condițiile de mai sus, pe baza probelor din dosar, a documentelor analitice întocmite de organele de inspecție s-a procedat la verificarea corectei determinări a bazei impozabile prin prisma elementelor contestate, mai precis a cuantumului cheltuielilor deductibile aferente mărfurilor vândute.

Menționăm că organul de inspecție fiscală, pe baza documentelor primare și a evidenței operative a contribuabilului, a întocmit, pentru fiecare an în parte, situații justificative analitice cuprinzând: valoarea mărfurilor achiziționate în preț de cumpărare (s-au avut în vedere facturile furnizorilor), valoarea mărfurilor aprovizionate în preț de vânzare cu amănuntul (s-au avut în vedere recepțiile contribuabilului), stocurile de mărfuri la început și sfârșit de perioadă evaluate în preț de cumpărare și preț de vânzare cu amănuntul (filele 1-9 din dosar).

În baza acestor situații centralizate în anexa 4 de la fila 23, a Registrului inventar, precum și a încasărilor evidențiate în Registrul de încasări și plăți, organul de inspecție a determinat pentru fiecare an în parte diferențele de impozit pe venit (anexele 2 la 9 de la filele 15-22).

Prin referatul privind propunerile de soluționare a contestației (filele 65-73) organul de inspecție detaliază și explicitează metoda folosită pentru calcularea bazei de impozitare, inclusiv procedeul de determinare a costului mărfurilor vândute care a fost avut în vedere la acordarea deductibilității acestor categorii de cheltuieli.

Urmare a verificării făcute în procedura de soluționare pe baza situațiilor amintite anterior și în condițiile în care aceste situații reflectă date corecte, rezultă că pentru anii 2005-2007 inclusiv, organul de inspecție a calculat și acordat pentru această perioadă astfel de cheltuieli în limite superioare celor legale, diminuând sensibil obligațiile privind impozitul pe venit datorat de contribuabil.

Așa cum s-a arătat mai sus, deși organul de soluționare a pus la dispoziția contribuabilului situațiile analitice și centralizatoare întocmite de organele de inspecție solicitându-i-se să-și exprime poziția asupra realității datelor pe care le cuprind, cu arătarea concretă a eventualelor diferențe sesizate, acesta nu a dat curs procedurii anexate la fila 189 din dosar.

Este evident că prin depunerea probelor solicitate contestatara urma să facă dovada că organele de inspecție au stabilit o stare de fapt care nu corespunde realității, cu influențe directe asupra bazei de impozitare și implicit a impozitului suplimentar, iar prin aceasta să-și argumenteze, din punct de vedere procedural, temeinicia cererii de desființare a actului de impunere atacat. Cum însă, așa cum s-a arătat, contribuabilul nu a dat curs solicitărilor organului de soluționare, încălcând obligațiile ce-i reveneau potrivit normelor de procedură invocate anterior, măsura desființării deciziei de impunere nu poate fi însușită. Așa fiind contestația vizând

diferențele de impozit pe venit, pentru anii 2005-2007, inclusiv a bazei de impunere suplimentare stabilită de organul de inspecție urmează a fi **respinsă ca neprobată în fapt și neîntemeiată în drept.**

În ceea ce privește perioada fiscală a anului 2008, critica contestatarei este justificată, în sensul că lipsa în gestiune stabilită pe baza inventarului efectuat la data de 06.08.2009 nu putea să influențeze modificarea bazei impozabile a anului 2008. Acest lucru rezultă explicit din dispozițiile pct. 52 și 53 a Normelor privind organizarea și efectuarea inventarierii elementelor de activ și de pasiv aprobate prin O.M.F.P. nr. 1753/2004, norme care conform punctului 2 sunt aplicabile și persoanelor fizice autorizate.

Având în vedere cele de mai sus urmează ca pentru acest capăt de cerere decizia de impunere contestată **să fie desființată**, mai precis constatările și măsurile stabilite pentru anul fiscal 2008.

Referitor la cheltuielile nedeductibile reprezentând impozit pe venit datorat de contribuabil, în sumă totală de ... lei (...pentru anul 2005 și ... lei pentru anul 2007) constatăm că acestea sunt legal stabilite de către organele de control, așa cum prevede art. 48 alin. (7) lit. c) din Codul fiscal. De altfel și petenta este de acord cu considerarea impozitului pe venit datorat de contribuabil (achitat pentru anii 2005 și 2007), ca fiind cheltuială nedeductibilă. Față de cele prezentate, pentru impozitul pe venit în sumă de ... lei urmează a fi adoptată soluția respingerii ca neîntemeiată a contestației.

Pentru considerentele de mai sus și ținând seama de probele dosarului în temeiul art. 216 alin. (1) și alin. (3) din Codul de procedură fiscală®, coroborat cu pct. 12.7 din Instrucțiunile aprobate prin Ordinul președintelui A.N.A.F. nr. 519/2005 se

DECIDE:

1. Desființarea în parte a măsurilor cuprinse în Decizia de impunere nr. .../24.08.2009 cu privire la **impozitul pe venit suplimentar pentru anul 2008** în sumă de **...lei** și se dispune refacerea controlului cu respectarea prevederilor pct. 12.7 din Instrucțiunile aprobate prin Ordinul președintelui A.N.A.F. nr. 519/2005 și a celor prevăzute în considerente.

2. Având în vedere că pentru anul 2008 atât baza impozabilă suplimentară cât și impozitul aferent au fost influențate de lipsa în gestiune constatată la inventarierea efectuată în 06.08.2009, în cuantum delei (diferențe care trebuie să influențeze impunerea pentru anul 2009), pentru asigurarea coerenței actelor de impunere, procedura reverificării dispuse va include și perioada exercițiului fiscal

al anului 2009. În acest context termenul de reverificare prevăzut în norme se va proroga până la îndeplinirea condițiilor legale care să asigure și verificarea exercițiului fiscal al anului 2009.

3. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de **P.F. S F** din B referitoare la suma**lei** reprezentând impozit pe venit suplimentar pentru anii 2005, 2006 și 2007 precum și accesorii aferente în sumă de**lei** și, pe cale de consecință, menținerea măsurilor dispuse prin Decizia de impunere nr./24.08.2009 emisă de către Activitatea de Inspecție Fiscală Bistrița-Năsăud, pentru această sumă.

Prezenta poate fi atacată în termen de 6 luni de la comunicare la Tribunalul județean Bistrița-Năsăud - Secția de contencios administrativ.

p. DIRECTOR COORDONATOR
L.S.