

DECIZIA nr. 1823 / 2018
privind soluționarea contestației depuse de
S.C. M S.R.L
contestație înregistrată la D.G.R.F.P. Brasov cu nr.

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Brasov a fost sesizata de catre Administratia Judeteana a Finantelor Publice X, cu adresa nr....., cu privire la contestatia depusa de catre **S.C. M S.R.L**, cu domiciliul fiscal in municipiul.....contestatie formulata impotriva Deciziei de impunere nr. F-..., emisa in baza Raportului de inspectie fiscala nr. F-..., acte intocmite de A.J.F.P.X Inspecție fiscala.

Obiectul contestatiei il constituie **Decizia de impunere nr. F-.....** emisa de A.J.F.P. X – Inspecție fiscala - in baza Raportului de inspectie fiscala nr. F-..., petenta nefiind de acord cu obligatiile fiscale in suma totala de lei reprezentand taxa pe valoarea adaugata stabilita suplimentar.

Contestatia a fost inregistrata la D.G.R.F.P. Brasov sub nr. ...iar la A.J.F.P. X sub nr....., fiind semnata de administratorul special, dl....., conform prevederilor art. 269 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala.

Avand in vedere ca pentru debitoarea SC M SRL, s-a dispus deschiderea procedurii insolventei, in dosarul nr....., al Tribunalului X , prin adresa nr....., DGRFP Brasov – Serviciul solutionare contestatii 2 a solicitat administratorului judiciar X, sa precizeze daca mentine contestatia depusa sau sa transmita o copie a actului prin care a fost desemnat administratorul special al SC M SRL.

Cu adresa inregistrata la D.G.R.F.P. Brasov cu nr. ...administratorul judiciar X precizeaza ca isi insuseste contestatia si totodata transmite si copia actului prin care s-a numit administratorul special al SC M SRL .

Contestatia a fost depusa in termenul legal prevazut de art. 270 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, in raport de data comunicarii Deciziei de impunere nr. F-..., respectiv data desi data inregistrarii contestatiei la

A.J.F.P. X respectiv data de ..., conform stampilei de registratura a acestei institutii, aplicata pe contestatia depusa.

Constatându-se că în speță sunt îndeplinite condițiile procedurale prevăzute de Legea nr. 207/2015 privind Codul de Procedură Fiscală, cu modificările și completările ulterioare, Serviciul Soluționare Contestații 2 din cadrul D.G.R.F.P. Brașov este legal investit să se pronunțe asupra contestației formulate de **SC M SRL** .

Din analiza actelor existente la dosarul cauzei se retin urmatoarele:

I. Prin contestatia depusa impotriva Deciziei de impunere nr. F-..., emisa in baza Raportului de inspectie fiscala nr. F-..., societatea sustine ca s-au stabilit nelegal si netemeinic obligatii fiscale suplimentare si pe cale de consecinta solicita anularea deciziei de impunere si a raportului de inspectie fiscala cu privire la obligatia stabilita suplimentar la TVA, in suma totala de ... lei, fata de criticile expuse in cele ce urmeaza.

In sustinerea cauzei, petenta prezinta urmatoarele motive:

Prin Avizul de Inspectie Fiscală nr. F-... emis de D.G.R.F.P. Brasov, A.J.F.P. X, societatea M S.R.L. a fost supusa inspectiei fiscale privind TVA pentru perioada 01.01.2017-28.02.2017, în urma depunerii decontului de TVA cu suma negativă și a cererii de rambursare a TVA în valoare de lei.

In Raportul de inspectie fiscală nr. F-... organele de control concluzionează faptul că SC M SRL nu ar avea bază legală pentru a storna în lunile ianuarie și februarie 2017 taxa pe valoarea adăugată colectată în sumă de ... lei aferentă facturilor de Storno emise către firma afiliată SC T SRL pentru marfa neconforma returnată. Astfel, suma cerută la rambursare de ... lei a fost diminuată cu TVA aferent acestor facturi în valoare de lei.

In acest sens, petenta precizeaza ca în luna decembrie 2016 a făcut livrări de mărfuri către T SRL cu facturi emise în valoare de ...lei din care TVA colectat ... lei, operațiuni înregistrate în evidențele contabile, în jurnalele de TVA și în decontul TVA depus, aferent lunii decembrie 2016.

In lunile ianuarie și februarie 2017 a fost sesizata de firma SC T SRL că o mare parte din marfa vândută este neconformă cu Declarația de Conformitate care însoțeste factura de achiziție, produsele prezintă defecte de calitate care nu permit scoaterea lor pe piață pentru vânzare către consumatori.

Petenta sustine ca in urma verificărilor făcute a constatat că și marfa care a mai rămas pe stoc prezenta aceleași defecte de calitate survenite din motive neimputabile, arătate în nota explicativă prezentată organelor de control. Din acest motiv a ajuns la concluzia că cererea firmei SC T SRL de a returna produsele vândute este îndreptățită și a procedat la întocmirea facturilor de stornare pentru întreaga marfă returnată.

În drept, a avut în vedere prevederile Ordonanței nr. 21/1992 republicată, art.7, litera a):

"ART. 7 Operatorii economici sunt obligați: a) producătorii:

- să oprească livrările, respectiv să retragă de pe piață și/sau de la consumatori produsele la care organele abilitate ori specialiștii proprii au constatat neîndeplinirea caracteristicilor prescrise, declarate sau care ar putea afecta viața, sănătatea, securitatea ori interesul economic al consumatorilor, dacă această măsură constituie singurul mijloc prin care se pot elimina neconformitățile respective; „

Mai precizează ca, având în vedere faptul că produsele acestea sunt de folosință îndelungată, vânzarea este însoțită de declarația de conformitate, conform art. 20 din Ordonanța nr. 21/1992-republicată și garanția ca își păstrează caracteristicile pe o perioadă de cel puțin 2 ani.

La solicitarea SC T SRL a fost de acord cu returul de marfă, deoarece nu a avut pe stoc modelele cu care să înlocuiască plăcile defecte și totodată a avut în vedere prevederile legale următoare:

"LEGEA nr. 449/2003 - republicată :

ART. 11 (1) În cazul lipsei conformității, consumatorul are dreptul de a solicita vânzătorului în primul rând repararea produsului sau are dreptul de a solicita înlocuirea produsului, în fiecare caz fără plată, cu excepția situației în care măsura este imposibilă sau disproporționată.

ART. 16 Răspunderea vânzătorului privind garanția legală de conformitate, potrivit prevederilor art. 9-14, este angajată dacă lipsa de conformitate apare într-un termen de 2 ani, calculat de la livrarea produsului.

ART. 17 Consumatorul trebuie să informeze vânzătorul despre lipsa de conformitate în termen de două luni de la data la care a constatat-o.

ART. 18 Până la proba contrară, lipsa de conformitate apărută în termen de 6 luni de la livrarea produsului se prezumă ca a existat la momentul livrării acestuia, cu excepția cazurilor în care prezumția este incompatibilă cu natura produsului sau a lipsei de conformitate.

ART. 22 (1) Clauzele contractuale sau înțelegerile încheiate între vânzător și consumator înainte ca lipsa de conformitate să fie cunoscută de consumator și comunicată vânzătorului, care limitează sau înlătură, direct ori indirect, drepturile consumatorului prevăzute de prezenta lege, sunt nule de drept.

ART. 27 Prezenta lege transpune prevederile Directivei 1999/44/CE a Parlamentului European și a Consiliului din 25 mai 1999 privind anumite aspecte ale

vânzării de bunuri de consum și garanțiile conexe, publicată în Jurnalul Oficial al Uniunii Europene (JOCE) nr. L 171 din 7 iulie 1999...”

In concluzie, având in vedere aspectele de fapt si de drept menționate, petenta solicita anularea Deciziei de impunere nr. F-.... emisa în baza RIF nr. F-... privind obligațiile fiscale principale stabilite si admiterea sumei de ... lei, ca TVA de rambursat.

II. Din Raportul de inspectie fiscala incheiat de catre organele fiscale ale A.J.F.P. X - Inspectie fiscala la data de ...si inregistrat sub nr. F-... si Decizia de impunere nr. F-...., emisa in baza acestuia, se retin urmatoarele:

Taxa pe valoarea adaugata - constatari fiscale:

Obiectivul inspectiei fiscale la TVA a fost modul de evidentiere a taxei pe valoarea adaugata deductibila si colectata, respectiv a taxei pe valoarea adaugata de recuperat sau de plata, realitatea datelor din evidenta contabila cu cele din deconturile de TVA si evidenta fiscala, organizarea si conducerea evidentei privind TVA, inregistrarea corecta in contabilitate a operatiunilor privind taxa pe valoarea adaugata, in perioada 01.01.2017-28.02.2017, pentru solutionarea decontului de TVA nr....., cu control anticipat, pentru TVA solicitata la rambursare de ... lei.

Prin Decizia de impunere nr. F-....emisa de A.J.F.P. X - Inspectie fiscala, in baza Raportului de inspectie fiscala nr. F-.... au fost stabilite obligatii fiscale suplimentare in quantum total de ... lei reprezentand TVA, suma care s-a respins din TVA solicitata la rambursare de ... lei.Din TVA stabilita suplimentar in suma totala de ... lei, societatea contesta TVA stabilita suplimentar in suma de lei, urmarea unor deficiente stabilite la inspectia fiscala.

Deficiente constatate in urma inspectiei fiscale:

In cap. III “Constatarile fiscale” – pct. 3.3. “TVA de rambursat” din Raportul de inspectie fiscala nr. F-..., la lit. a) organele fiscale au stabilit urmatoarele:

In lunile ianuarie si februarie 2017, in contabilitatea societatii s-a inregistrat stornarea TVA colectata in quantum de lei, avand la baza facturile fiscale emise catre T SRL .

Din verificarile efectuate si din explicatiile reprezentantului legal al SC M SRL, in legatura cu operatiunile de stornare consemnate mai sus, a rezultat ca, in cursul lunii decembrie 2016, SC M SRL a efectuat livrari de gresie si faianta catre SC T SRL, in valoare de ...lei si TVA colectat in suma delei.

Potrivit evidentei contabile puse la dispozitia organelor de inspectie fiscala, s-a constatat ca faianta si gresia livrata către SC T S.R.L. a fost returnata societății

verificate, fiind întocmite în acest sens de către S.C. M S.R.L facturi de stornare pentru toată cantitatea.

Organele fiscale rețin că între SC M SRL și S.C.T S.R.L. există relații de afiliere în sensul art. 7. pct. 26 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

S-a luat o notă explicativă administratorului S.C. M S.R.L., care arată că : "motivul acceptării stornării de marfă a fost că și marfa neconforma, existând foarte multe plăci sparte și degradate și marfa a fost aruncată pentru a fi măcinată și refolosită".

În data de 24.02.2017, S.C. M S.R.L întocmește un Proces verbal de inventariere nr.25, în baza căruia, întreaga cantitate de marfă (gresie și faianță) returnată într-un proces de distrugere.

În vederea verificării tranzacției în cauză, derulată între cele două societăți, a fost solicitat și efectuat un control încrucișat la S.C. T S.R.L, urmare căruia s-a constatat că întreaga cantitate de gresie și faianță livrată de către SC M SRL în cursul lunii decembrie 2016 a fost recepționată de către această societate, fiind întocmite în acest sens note de recepție anexate la facturile de achiziție.

Tranzacția în cauză a fost efectuată în baza Contractului de vânzare - cumpărare comercială nr.../2016 încheiat între cele 2 societăți, respectiv S.C. M S.R.L în calitate de vânzător și S.C.T S.R.L. în calitate de cumpărător .

Potrivit celor stipulate în contractul încheiat între cele două societăți, termenul limită în care acestea puteau să constate eventualele diferențe cantitative și calitative, era de 5 zile de la recepție.

Ca regulă generală, în cazul TVA, faptul generator intervine la data livrării bunurilor, iar exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator, deci la data livrării bunurilor, conform prevederilor art. 280 - art. 282 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Punctul de vedere al echipei de inspecție fiscală: SC M SRL nu avea baza legală pentru a storna în lunile ianuarie și februarie 2017 taxa pe valoarea adăugată colectată în suma totală de ... lei, astfel fiind diminuat, în mod nejustificat, cuantumul taxei colectate în perioada ianuarie - februarie 2017, cu suma de ... lei.

Consecința fiscală pentru aceste înregistrări a fost determinarea eronată a TVA de rambursat.

S-a stabilit că sunt aplicabile prevederile art. 6 alin. (1), art. 11 alin. (1), art. 270 alin. (1), art. 281 alin.(1), art. 282 alin. (1), art. 286 alin. (1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, art. 6 din Legea contabilității nr.

82/1991R, art. 14, art. 72 si art. 73 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, si prevederile Ordinului MFP nr. 1802 / 2014 – pct. 53 si pct. 57.

Ca urmare, in timpul controlului, echipa de inspectie fiscala a calculat TVA suplimentara in suma de lei, aferenta cantitatii de marfa stornata nejustificat .

Pentru obligatiile principale stabilite suplimentar la TVA in suma totala de ... lei s-a emis Decizia de impunere nr. F-....., contestata partial de SC M S.R.L – in ce priveste TVA stabilita suplimentar aferent deficientelor anterior precizate, in suma totala de ... lei.

III. Luând în considerare constatările organelor fiscale, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei precum și actele normative în vigoare în perioada supusă inspecției fiscale, se rețin următoarele:

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Brasov prin Serviciul solutionare contestatii este investita sa se pronunte daca in mod corect si legal, reprezentantii Activitatii de Inspectie Fiscala din cadrul A.J.F.P. X au stabilit in sarcina SC M SRL suma totala de ... lei reprezentand TVA suplimentara.

In fapt, urmare a efectuării unei actiuni de inspectie fiscala partiala la SC M SRL, s-a emis Decizia de impunere nr. F-..., in baza Raportului de inspectie fiscala nr. F-... , prin care au fost stabilite obligatii bugetare suplimentare la TVA in suma totala de ... lei, din care societatea contesta TVA stabilita suplimentar in suma de ... lei pentru motivele expuse la cap. I din prezenta decizie.

Cu ocazia inspecției fiscale parțiale efectuate la SC M SRL privind rambursarea soldului negativ al taxei pe valoarea adăugata aferent perioadei ianuarie - februarie 2017, s-au constatat următoarele:

In fapt, societatea petenta a emis in luna decembrie 2016 facturi pentru livrari de gresie si faianta catre SC T SRL, in valoare de .. lei si TVA colectata in suma de ... lei.

Ulterior, in lunie ianuarie 2017 si februarie 2017, SC M SRL a emis facturi de stornare pentru produsele de gresie si faianta livrate in luna decembrie 2016. Potrivit evidentei contabile puse la dispozitia organelor de inspectie fiscala, s-a constatat ca, faianta si gresia livrata către S.C. T S.R.L. ar fi returnata societății verificate, fiind intocmite in acest sens de către S.C.M S.R.L facturi de stornare pentru toata cantitatea de produse.

Din actele dosarului cauzei reiese faptul ca, intre SC M SRL si S.C. T S.R.L. exista relatii de afiliere in sensul art. 7, pct. 26 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările si completările ulterioare, care prevede:

„26. persoane afiliate - o persoană este afiliată dacă relația ei cu altă persoană este definită de cel puțin unul dintre următoarele cazuri:

a) o persoană fizică este afiliată cu altă persoană fizică dacă acestea sunt sot/sotie sau rude până la gradul al III-lea inclusiv;

b) o persoană fizică este afiliată cu o persoană juridică dacă persoana fizică deține, în mod direct sau indirect, inclusiv deținerile persoanelor afiliate, minimum 25% din valoarea/numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot ale unei persoane juridice ori dacă controlează în mod efectiv persoana juridică;

c) o persoană juridică este afiliată cu altă persoană juridică dacă cel puțin aceasta deține, în mod direct sau indirect, inclusiv deținerile persoanelor afiliate, minimum 25% din valoarea/numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot la cealaltă persoană juridică ori dacă controlează în mod efectiv acea persoană juridică;

d) o persoană juridică este afiliată cu altă persoană juridică dacă o persoană deține, în mod direct sau indirect, inclusiv deținerile persoanelor afiliate, minimum 25% din valoarea/numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot la cealaltă persoană juridică ori dacă controlează în mod efectiv acea persoană juridică.”

În acest sens, se reține că dna. X (asociat unic și administrator al S.C. T S.R.L.) este persoana afiliată indirect, fiind soția asociatului unic al SC M SRL - dl. Y. În concluzie, cele două societăți între care s-au realizat tranzacțiile în cauză sunt persoane juridice afiliate.

Din verificările efectuate și explicațiile reprezentantului legal al SC M SRL, în legătură cu operațiunile de stornare a produselor menționate anterior, au rezultat următoarele :

La inspectia fiscală s-a luat o notă explicativă administratorului S.C. M S.R.L., care referitor la această stare de fapt, a precizat următoarele: "*motivul acceptării stornării de marfă a fost că și marfa neconforma existând foarte multe plăci sparte și degradate și marfa a fost aruncată pentru a fi măcinată și refolosită*".

În vederea verificării tranzacțiilor în cauză, derulate între cele două societăți a fost solicitat și efectuat un control încrucișat la S.C. T S.R.L., urmare căruia s-a constatat că întreaga cantitate de gresie și faianță livrată de către SC M SRL în cursul lunii decembrie 2016 a fost recepționată de către această societate, fiind întocmite în acest sens note de recepție anexate la facturile de achiziție.

La solicitarea organelor de control, SC T SRL a prezentat o serie de documente, respectiv facturile fiscale de livrare a gresiei și faianței emise de SC M SRL, note de recepție

intocmite de cumparator, contract de vanzare cumparare, acte pe baza carora s-au retinut urmatoarele:

Tranzacțiile in cauza au fost efectuate in baza Contractului de vânzare -cumpărare comerciala nr.../ 12.2016 incheiat intre cele 2 societăți, respectiv S.C. M S.R.L in calitate de vânzător si S.C.T S.R.L., in calitate de cumpărător.

La cap. II „ Obiectul contractului „ din contractul nr. ...12.2016, se precizeaza urmatoarele:

„ art. 1 Vanzatorul se obliga sa vanda, iar cumparatorul sa cumpere bunurile si marfurile produse de catre vanzator, (...).

art. 2 Partile se obliga sa se instiinteze reciproc cu privire la modalitatea actelor indeplinite pentru executarea obligatiilor lor, precum si asupra modurilor speciale de intrebuintare a bunurilor. Prin aceasta cumparatorul se obliga sa respecte instructiunile de folosire prescrise.”

La cap. III din contractul in cauza „Transferul proprietății, livrarea si receptionarea bunurilor, cheltuieli,, sunt stipulate următoarele prevederi :

„...art.3 Vânzătorul se obliga sa predea, iar cumpărătorul sa preia bunurile sau mărfurile, la termenele prevăzute in anexa contractului.

art.4 Receptionarea mărfurilor se va face de către cumpărător personal.

*art.5 In caz de neconformitate (lipsuri cantitative, deteriorări, s.a), vânzătorul se obliga sa înlocuiască sau sa remedieze pe cheltuiala lui deficientele **constatate prin nota de receptie.** **Aceste operatiuni se vor realiza intr-un termen de 5 zile de la data constatării.***

art.6 Transferul dreptului de proprietate se realizează la momentul preluării si acceptării bunurilor de către cumparator.De la același moment, riscurile se transmit in persoana cumpărătorului.”

Din analiza clauzelor din contractul de vanzare cumparare comerciala nr.2016, incheiat intre SC M SRL in calitate de vanzator si SC T SRL in calitate de cumparator, aflat in copie la dosarul cauzei, reiese ca partile au convenit in detaliu asupra conditiilor in care se deruleaza transferul proprietatii, livrarea produselor, receptia, reclamatiiile si modalitatea de rezovare a litigiilor. Insa, se constata ca nu sunt expres reglementate prin contract „garantiile vanzatorului”.

Potrivit clauzelor contractuale, asa cum se prevede la art. 5 din contract, atunci cand o recalamatie privind produsele, referitoare la calitate, este acceptata de catre vanzator, acesta este obligat sa inlocuiasca sau sa remedieze pe cheltuiala lui deficientele **constatate prin nota de receptie.**

Totodata, potrivit celor stipulate in contractul încheiat între cele două societăți, termenul limita în care acestea puteau să constate eventualele diferențe cantitative și calitative și să le comunice era de 5 zile de la recepție.

Asadar, prin contractul încheiat, părțile au convenit explicit asupra condițiilor în care are loc returul produselor - în sensul că cel care a cumpărat bunurile se obliga să efectueze atât recepția cantitativă cât și cea calitativă și să comunice eventualele diferențe cantitative sau calitative în termenul limita stabilit - de 5 zile de la recepție, iar „vânzătorul se obliga să înlocuiască sau să remedieze pe cheltuiala lui deficiențele”.

Organele de inspecție fiscală au constatat că prin contractul de vânzare cumpărare nr.../12.2016 părțile au convenit condițiile în care trebuiau recepționate bunurile și putea avea loc returul produselor degradate, condiții care nu au fost respectate de societatea T SRL și de SC M SRL, în sensul că se puteau constata eventuale diferențe calitative cu ocazia achiziției și recepției produselor, iar producătorul era obligat să înlocuiască sau să remedieze pe cheltuiala lui deficiențele constatate la recepție, nu să storneze întreaga cantitate de produse livrate.

Din actele dosarului cauzei (note de recepție, procese verbale de recepție) reiese că recepția cantitativă a fost făcută la primirea produselor, iar cea calitativă doar după o luna sau mai mult - când s-au întocmit procese verbale de constatare diferențe calitative la recepție.

Contrar înțelegerii contractuale, conducerea SC M SRL a fost de acord cu returul de marfă de la firma afiliată și s-a procedat în lunile ianuarie și februarie 2017 la emiterea unui număr de 5 facturi de stornare către SC T SRL, în suma de lei din care TVA de ... lei. Vânzătoarea SC M SRL a procedat la stornarea întregii cantități de produse livrate.

Organele fiscale au stabilit că societatea nu avea baza legală pentru a storna în lunile ianuarie și februarie 2017 taxa pe valoarea adăugată colectată în suma de... lei.

In drept, în speta sunt aplicabile următoarele prevederi legale din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

„ART. 280 Faptul generator și exigibilitatea – definiții

(1) *Faptul generator reprezintă faptul prin care sunt realizate condițiile legale necesare pentru exigibilitatea taxei.*

(2) *Exigibilitatea taxei reprezintă data la care autoritatea fiscală devine îndreptățită, în baza legii, să solicite plata de către persoanele obligate la plata taxei, chiar dacă plata acestei taxe poate fi amânată.”*

„ART. 281 Faptul generator pentru livrări de bunuri și prestări de servicii

(1) *Faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, cu excepțiile prevăzute în prezentul capitol.*”

ART. 282 Exigibilitatea pentru livrări de bunuri și prestări de servicii

(1) *Exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator.*”

„ART. 270 Livrarea de bunuri

(1) *Este considerată livrare de bunuri transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar.*”

ART. 286 Baza de impozitare pentru livrări de bunuri și prestări de servicii efectuate în interiorul țării

(1) *Baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată este constituită din:*

a) pentru livrări de bunuri și prestări de servicii, altele decât cele prevăzute la lit. b) și c), din tot ceea ce constituie contrapartida obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor ori prestator din partea cumpărătorului, beneficiarului sau a unui terț, inclusiv subvențiile direct legate de prețul acestor operațiuni;”

Totodata, cu privire la respectarea clauzelor contractuale si la realitatea tranzactiilor, in Ordinul nr. 1802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, se *prevad* urmatoarele:

„53. (...)Efectele tranzacțiilor și ale altor evenimente sunt recunoscute atunci când tranzacțiile și evenimentele se produc (și nu pe măsură ce numerarul sau echivalentul său este încasat sau plătit) și sunt înregistrate în contabilitate și raportate în situațiile financiare ale perioadelor aferente.”

„57. - (1) Contabilizarea și prezentarea elementelor din bilanț și din contul de profit și pierdere ținând seama de fondul economic al tranzacției sau al angajamentului în cauză. Respectarea acestui principiu are drept scop înregistrarea în contabilitate și prezentarea fidelă a operațiunilor economico-financiare, în conformitate cu realitatea economică, punând în evidență drepturile și obligațiile, precum și riscurile asociate acestor operațiuni.

*(2) Evenimentele și operațiunile economico-financiare trebuie evidențiate în contabilitate așa cum acestea se produc, în baza documentelor justificative. Documentele justificative care stau la baza înregistrării în contabilitate a operațiunilor economico-financiare trebuie să reflecte întocmai modul cum acestea se produc, respectiv să fie în concordanță cu realitatea. De asemenea, **contractele încheiate între părți trebuie să prevadă modul de derulare a operațiunilor și să respecte cadrul legal existent.**”*

Potrivit celor stipulate in contractul încheiat între cele doua societăți, termenul limita in care acestea puteau sa constate si sa se instiinteze reciproc cu privire la eventualele

diferente cantitative si calitative, era de 5 zile de la receptie, conditie nerespectata in derularea operatiunilor.

Asadar, potrivit prevederilor legale anterior citate, in cazul TVA, faptul generator intervine la data livrării bunurilor, iar exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator, deci la data livrării bunurilor.

Ca atare, se constata faptul că SC M SRL nu avea baza legală pentru a storna in lunile ianuarie si februarie 2017 taxa pe valoarea adăugată colectată în sumă totală de ... lei, astfel fiind diminuat, în mod nejustificat, cuantumul TVA colectata în perioada ianuarie -februarie 2017, cu suma de ... lei, suma respinsa la rambursare in urma inspectiei fiscale efectuate.

*Referitor la tratamentul fiscal din punct de vedere al TVA aplicabil in cazul refuzurilor privind cantitatea sau calitatea bunurilor, acesta este reglementat de prevederile art. 287 si art. 304 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, respectiv:

„Art. 287 Baza de impozitare se reduce în următoarele situații:

a) în cazul desființării totale sau parțiale a contractului pentru livrarea de bunuri sau prestarea de servicii, înainte de efectuarea acestora, dar pentru care au fost emise facturi în avans;

b) în cazul refuzurilor totale sau parțiale privind cantitatea, calitatea ori prețurile bunurilor livrate sau ale serviciilor prestate, precum și în cazul desființării totale ori parțiale a contractului pentru livrarea sau prestarea în cauză ca urmare a unui acord scris între părți sau ca urmare a unei hotărâri judecătorești definitive/definitive și irevocabile, după caz, sau în urma unui arbitraj;

c) în cazul în care rabaturile, remizele, risturnele și celelalte reduceri de preț prevăzute la art. 286 alin. (4) lit. a) sunt acordate după livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor;(...)”

„ART. 304 Ajustarea taxei deductibile în cazul achizițiilor de servicii și bunuri, altele decât bunurile de capital

(1) În condițiile în care regulile privind livrarea către sine sau prestarea către sine nu se aplică, deducerea inițială se ajustează în următoarele cazuri:

a) deducerea este mai mare sau mai mică decât cea pe care persoana impozabilă avea dreptul să o opereze;

b) dacă există modificări ale elementelor luate în considerare pentru determinarea sumei deductibile, intervenite după depunerea decontului de taxă, inclusiv în cazurile prevăzute la art. 287;

c) persoana impozabilă își pierde sau câștigă dreptul de deducere a taxei pentru bunurile mobile nelivrate și serviciile neutilizate.

(2) Nu se ajustează deducerea inițială a taxei în cazul:

a) bunurilor distruse, pierdute sau furate, în condițiile în care aceste situații sunt demonstrate sau confirmate în mod corespunzător de persoana impozabilă. În cazul bunurilor furate, persoana impozabilă demonstrează furtul bunurilor pe baza actelor doveditoare emise de organele judiciare;

b) situațiilor prevăzute la [art. 270](#) alin. (8) și la [art. 271](#) alin. (5).”

Astfel, având în vedere prevederile art. 287 alin. (1) lit. b din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, se constată că în acordul scris între părți – (contractul de vânzare cumpărare nr. ../12.2016), nu s-a prevăzut refuzul total privind cantitatea sau calitatea ori desființarea totală a contractului, ci remedierea de către vânzător a deficiențelor constatate prin nota de recepție.

De asemenea, dacă se au în vedere prevederile art. 304 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, referitor la situațiile în care se ajustează sau nu TVA pentru bunurile distruse, se constată că aceste situații trebuie demonstrate în mod corespunzător de către persoanele impozabile.

În acest sens, se mai rețin următoarele:

La inspectia fiscală S.C. M S.R.L a prezentat și un Proces verbal de inventariere cu nr. ../02.2017, în baza căruia, întreaga cantitate de marfă (gresie și faianță) care ar fi fost returnată într-un proces de distrugere. Potrivit acestui proces verbal, comisia de inventariere a constatat următoarele:

„În cursul inventarierii produselor finite s-a efectuat sortarea calitativă a acestora și s-au depistat următoarele probleme : Colturi rupte, placi crăpate, glazura compromisă cu întepături și fisuri, cutii deteriorate. Aceste defecte se datorează condițiilor climatice extrem de vitrege și temperaturilor foarte scăzute care au fost în perioada noiembrie 2016 - februarie 2017. Având în vedere faptul că marfa nu s-a putut depozita într-un spațiu încălzit, efectul repetat de îngheț-dezghet precum și condițiile de umiditate excesivă, au dus la deteriorarea unui procent de 38,5% din produsele finite existente pe stoc. Marfa deteriorată este neimputabilă și se află cuprinsă în listele anexe la prezentul proces-verbal. Deoarece gradul de deteriorare este mai mare de 80%, marfa nu mai poate fi introdusă în circuitul comercial, drept pentru care propunem distrugerea ei prin surse proprii, prin remacinare și reintroducerea în circuitul de fabricație. Estimăm că în urma remacinării rezulta aproximativ 98 tone de macinatură care se poate refolosi în procesul de fabricație”

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, se retine ca societatea a inregistrat scaderea din gestiune a produselor finite motivand ca acestea au fost degradate din motive obiective (conditii climatice vitrege) si ca marfa deteriorata este neimputabila.

Insa, se constata ca pentru produsele degradate petenta nu probeaza in mod neechivoc existenta cauzelor obiective care ar fi generat degradarea stocurilor si nici nu face dovada existentei legaturii certe intre cauzele invocate si stocurile mentionate, a caror degradare trebuia sa fie o consecinta directa a eventualelor cauze .

De altfel, in speta, o eventuala degradare a stocurilor poate fi si un rezultat al deciziilor de management ale societatii, intrucat aceasta trebuia sa intreprinda toate masurile pentru a evita producerea eventualelor pierderi.Din cele precizate in procesul verbal de inventariere, se retine ca societatea a depozitat marfa in plina iarna, intr-un spatiu inadecvat.Petenta nu s-a asigurat de un spatiu adecvat conditiilor meteo pentru depozitarea produselor in conditii corespunzatoare.

Pe de alta parte, daca avem in vedere natura bunurilor se constata ca acestea sunt in fapt produse de ceramica fina pentru placare care au o rezistenta buna la inghet - dezghet, la variatii bruste de temperatura si la umiditate excesiva.

*Prin contestatia depusa petenta sustine că a fost sesizata de SC T SRL ca o mare parte din marfa vândută este neconformă cu Declarația de Conformitate care însoțeste factura de achiziție, produsele prezintă defecte de calitate care nu permit scoaterea lor pe piață pentru vânzare către consumatori.

Astfel, petenta arata ca a fost de acord cu returul de marfă, deoarece nu a avut pe stoc modelele cu care să înlocuiasca plăcile defecte și totodată a avut în vedere prevederile legale cuprinse in Legea nr. 449/2003 republicata, invocate in contestatie.

In ce priveste sustinerile petentei referitoare la lipsa de conformitate a produselor de gresie si faianta, in sensul ca marfa vanduta ar avea defecte de calitate (colturi rupte, placi crapate, glazura compromisa cu fisuri) si astfel - ar fi neconforma cu declarartia de conformitate care insoteste factura de achizitie, si analizand documentele existente la dosar se constata ca:

In contractul de vanzare cumparare incheiat nu s-au inserat distinct garantiile vanzatorului, singura mentiune in acest sens fiind ca „*In caz de neconformitate (lipsuri cantitative, deteriorări, s.a), vânzătorul se obliga sa înlocuiască sau sa remedieze pe cheltuiala lui deficientele”.*

In Legea nr. 449 din 12 noiembrie 2003, republicată, privind vânzarea produselor și garanțiile asociate acestora, se prevad urmatoarele:

„ART. 2 În sensul prezentei legi, următorii termeni se definesc astfel:

e¹) garanția legală de conformitate - protecția juridică a consumatorului rezultată prin efectul legii în raport cu lipsa de conformitate, reprezentând obligația legală a vânzătorului față de consumator ca, fără solicitarea unor costuri suplimentare, să aducă produsul la conformitate, incluzând restituirea prețului plătit de consumator, repararea sau înlocuirea produsului, **dacă acesta nu corespunde condițiilor enunțate în declarațiile referitoare la garanție sau în publicitatea aferentă;...**”

ART. 16 Răspunderea vânzătorului privind garanția legală de conformitate, potrivit prevederilor art. 9 - 14, este angajată dacă lipsa de conformitate apare într-un termen de 2 ani, calculat de la livrarea produsului.

ART. 17 Consumatorul trebuie să informeze vânzătorul despre lipsa de conformitate în termen de două luni de la data la care a constatat-o.

ART. 18 Până la proba contrară, lipsa de conformitate apărută în termen de 6 luni de la livrarea produsului **se prezumă că a existat la momentul livrării acestuia, cu excepția cazurilor în care prezumția este incompatibilă cu natura produsului sau a lipsei de conformitate.**”

Având în vedere cele reținute mai sus, se constata ca vânzătorul nu se poate prevala de lipsa de conformitate a produselor livrate, atata timp cat nu aduce documente în susținere, respectiv nu prezinta nici macar declaratia de conformitate, desi sustine ca aceasta insoteste factura de livrare a produselor de gresie si faianta.

Potrivit art. 4 lit. h) din Legea nr. 608/2001 privind evaluarea conformitatii produselor -declarația de conformitate este - „parte a procedurii de evaluare a conformității, prin care un producător sau un reprezentant autorizat al acestuia dă o asigurare scrisă că un produs satisface cerințele esențiale din reglementările tehnice aplicabile sau este în conformitate cu tipul pentru care s-a emis un certificat de examinare de tip și satisface cerințele esențiale din reglementările tehnice aplicabile;”

În acest sens, precizăm că în această declarație de conformitate sunt inserate de regula caracteristicile produselor pentru construcții, respectiv : rezistența la foc, rezistența la încovoiere, rezistența la îngheț, rezistența la alunecare, etc, pe baza acestor caracteristici putând fi demonstrată conformitatea produselor. Însă, se constată că această declarație nu este prezentată de societate pentru a se demonstra lipsa de conformitate a produselor de gresie și faianta livrate.

De asemenea, petenta nu face dovada cu documente emise de către o comisie formată din specialiști, respectiv de către un expert tehnic independent că produsele

respective au fost degradate calitativ din cauza conditiilor climatice, documente necesare acesteia- avand in vedere si faptul ca tranzactiile s-au realizate intre persoane afiliate.

Potrivit art. 18 din Legea nr. 449 din 12 noiembrie 2003, republicată, privind vânzarea produselor și garanțiile asociate acestora, într-un contract de vânzare cumparare încheiat, orice lipsa de conformitate care devine aparenta în termen de 6 luni din momentul în care riscul este transferat cumparatorului este prezumata a fi existat deja la acea data, cu exceptia cazului în care aceasta este incompatibila cu natura bunului.

Astfel, se constata ca petenta nu se poate prevala de lipsa de conformitate, invocand drept cauza a degradarii produselor conditiile climatice vitrege din perioada noiembrie 2016-februarie 2017, intrucat aceasta prezumtie nu este dovedita cu documente si este de regula incompatibila cu natura produselor din gresie si faianta care au rezistenta buna la inghet - dezghet, la variatii bruste de temperatura si la umiditate. În plus, societatea trebuia sa se asigure de existenta unui spatiu adecvat conditiilor meteo pentru depozitarea marfii, aceasta fiind producator si avand cunostinta de potentialul pericol de a fi degradata.

*Totodata, organele de solutionare constata ca nici ulterior în sustinerea contestatiei depuse, societatea nu aduce documente prin care sa combata constatările organelor fiscale si sa demonstreze ca marfa a fost degradata calitativ, în conditiile în care sarcina probei revine contribuabilului, potrivit dispozitiilor art. 72 si art. 73 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, care precizeaza:

„ART. 72 *Forța probantă a documentelor justificative și evidențelor contabile*

Documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului/plătitorului constituie probe la stabilirea bazei de impozitare. În cazul în care există și alte acte doveditoare, acestea vor fi luate în considerare la stabilirea bazei de impozitare.

ART. 73 *Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale*

*(1) Contribuabilul/Plătitorul **are sarcina de a dovedi actele și faptele** care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.”*

La art. 6 din Legea contabilitatii nr. 82/1991 republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, se prevede:

„ART. 6 (1) Orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.

(2) Documentele justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitate angajează răspunderea persoanelor care le-au întocmit, vizat și aprobat, precum și a celor care le-au înregistrat în contabilitate, după caz.”

Ca atare, niciunul din argumentele invocate de petenta in sustinerea contestatiei, nu poate fi retinut in solutionarea favorabila a cauzei.

Asadar, argumentele aduse de către petenta prin contestația depusa nu au sustinere legala, in fapt operațiunile efectuate intre cele doua societăți (afiliate) in lunile ianuarie si februarie 2017 având un scop exclusiv fiscal.

Astfel, in mod legal organele fiscale au stabilit ca petenta nu poate justifica legal operatiunile de stornare a TVA colectata.

In conformitate cu prevederile art. 279 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, se precizeaza:

„ART. 279 (1) Prin decizie contestația poate fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.”

La pct. 11.1. din Ordinul ANAF nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se prevede:

„11.1 Contestația poate fi respinsă ca: a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;”

Avand in vedere considerentele retinute, prevederile legale invocate, faptul ca petenta nu aduce dovezi prin care sa combată constatările organelor de control, si din care sa rezulte o altă situatie fiscala, **se va proceda la respingerea contestatiei depuse ca neintemeiata, in ceea ce priveste suma de ... lei reprezentand TVA stabilita suplimentar.**

Pentru considerentele prezentate, in temeiul prevederilor legale invocate si ale art. 273, art. 276 si art. 279 din Legea nr. 207/ 2015 privind Codul de procedura fiscala, se

DECIDE:

Respingerea ca neintemeiata, a contestatiei formulata de **SC M SRL – Jud. ...**, impotriva Deciziei de impunere nr. F-... emisa in baza Raportului de inspectie fiscala nr. F..., de catre A.J.F.P. X – Inspectie fiscala, pentru TVA stabilita suplimentar in suma totala de ... lei

Prezenta decizie poate fi atacata la Tribunalul X in termen de 6 luni de la comunicare, conform prevederilor art. 11 din Legea nr. 554/2004 privind contenciosul administrativ.

DIRECTOR GENERAL