



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agencia Națională de
Administrare Fiscală
Direcția Generală de Soluționare a
Contestațiilor**



Str. Apolodor nr. 17
Sector 5, București
Tel : + 021 387 10 00 interior 2073
Fax : + 021 336 85 48

DECIZIA NR.114 / 2013

privind soluționarea contestației formulate de

SC .X. SRL

înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor

din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală

sub nr. .X./21.02.2013

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția generală .X., prin adresa nr. .X./2013, înregistrată la Agenția Națională de Administrare Fiscală sub nr. .X./2013, cu privire la contestația formulată de **SC .X.SRL** cu domiciliul fiscal în .X., Str. .X. nr. .X., Ap. .X., CUI RO .X., înregistrată la ORC sub nr. .X./ .X./2002, împotriva Deciziei de impunere nr..X./ 2012 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale .X., în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./ 2012.

SC .X. SRL contestă Decizia de impunere nr..X./ 2012 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, pentru suma de **.X. lei**, reprezentând:

- .X. lei impozit pe profit;
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;
- .X. lei penalități de întârziere aferente impozitului pe profit;
- .X. lei TVA;
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente TVA;
- .X. lei penalități de întârziere aferente TVA.

Totodată, societatea contestă Decizia de impunere nr..X./ 2012 emisă de Direcția generală de administrare a marilor contribuabili, prin care s-au verificat deconturile de taxă pe valoarea adăugată cu sumă negativă cu

opțiune de rambursare, pe perioada ianuarie 2010 – august 2010, în sumă totală de .X. lei, din care s-a aprobat la rambursare taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei și **s-a respins la rambursare taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, fiind stabilită suplimentar de plată.**

În raport de data comunicării Deciziei de impunere nr..X./ 2012 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, respectiv.2012, conform mențiunii olografe înscrisă de reprezentatul societății pe adresa nr. .X./2012 de înaintare a actelor administrative fiscale contestate, contestația a fost depusă în termenul legal prevăzut de art.207 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, respectiv la data de **24.12.2012**, conform ștampilei unității poștale de pe nota de inventar întocmită de aceasta atașată plicului cu care a fost transmisă contestația, și care a fost înregistrată la Direcția generală .X., la data de .X..2013, astfel cum rezultă din ștampila Registraturii acestei direcții, aplicată pe originalul contestației.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205, art.206, art.207 alin.1 și art.209 alin.1 lit.c) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, la data depunerii contestației SC .X. SRL figurând la poziția nr.X din Anexa nr.2 din OPANAF nr.1823/2012 pentru modificarea OPANAF nr.2730/2010 privind organizarea activității .X., Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să soluționeze contestația formulată de SC .X. SRL.

I. Prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr..X./2012 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale .X., în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./ 2012, societatea susține următoarele:

IMPOZIT PE PROFIT

Cu privire la suma de .X. lei reprezentând impozit pe profit,

1.) Referitor la deductibilitatea cheltuielilor cu dobanzile și diferite de curs valutar aferente creditelor, contestatara susține că nu este de acord cu constatarea organelor de inspecție fiscală potrivit căreia sumele au fost obținute de la societatea din Olanda pentru activitățile zilnice și nu pentru restituirea creditelor restante, iar cheltuielile cu dobanzile și

diferențele de curs valutar sunt deductibile fiind aferente unui împrumut pe termen scurt ce nu poate fi reclasificat într-un împrumut pe termen lung.

De asemenea, contestatara susține că aceste cheltuieli sunt reglementate la art.23 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal care stabilește criteriile de deductibilitate în funcție de durata contractului de împrumut astfel că, aceste cheltuieli cu dobânzile fiind aferente unui credit acordat în scopuri comerciale reprezintă cheltuieli deductibile fiscal.

Referitor la constatarea conform căreia societatea s-a anagajat sa restituie creditul in termen de un an de la primirea împrumuturilor, in timp ce din verificarea modului de gestionare al acestora a rezultat că, "*dacă nu ar fi contractat noi împrumuturi nu ar fi putut restitui la termenele prevăzute prin contracte împrumuturile obtinute anterior*", societatea susține că primește de la .X. .X. o finanțare de tip revolving ceea ce reprezinta o facilitate de creditare sau linie de creditare ce reprezinta un cadru legal în baza caruia beneficiarul facilitatii are dreptul sa tragă/solicite un numar variabil de tranșe de împrumut in functie de necesitatile generate de desfasurarea activităților economice curente. Prin incheierea contractului de finanțare societatea are dreptul ca in limita unei sume plafon determinate precum si pe o durata determinata (ex.un an) sa solicite finanțare pe termen scurt sub forma unor tranșe de împrumut. Acest tip de finanțare este frecvent utilizat de catre operatorii economici pentru acoperirea nevoilor curente de lichiditati datorita flexibilitatii in privinta sumelor și costurilor, precum și a accesului rapid la finanțare in functie de necesitati. Un alt avantaj al acestui tip de finanțare este constituit de faptul ca dobanda este datorata doar pentru finanțările solicitate efectiv.

În susținere societatea prezintă definițiile creditelor de tip revolving și a caracteristicilor liniilor de credit conform Regulamentului nr.31/2011 privind raportarea de date și informații statistice la Banca Națională a României :

"art 3.b3) Toate creditele reînnoibile automat au urmatoarele caracteristici:

- 1. debitorul poate utiliza sau retrage fonduri intr-o limita de credit anterior aprobata, lara a notifica in prealabil creditorul;*
- 2. valoarea creditului disponibil poate crește și descrește pe masura ce fondurile sunt împrumutate și rambursate;*
- 3. creditul poate fi utilizat in mod repetat;*
- 4. nu exista obligatia rambursarii regulate a fondurilor.*

Creditele reinnoibile automat includ sumele obtinute printr-o linie de credit și nerambursate inca (sumele neachitate).

O linie de credit este un acord intre un creditor și un debitor, care permite debitorului sa ia avansuri, pe parcursul unei perioade definite și intr-o anumita limita și sa le ramburseze oricand inainte de o data stabilita. Sumele disponibile printr-o linie de credit care nu au fost trase sau care au fost deja rambursate nu trebuie mcadrate la niciuna dintre categoriile de bilant".

Totodată, contestatara susține că nu este corect să se considere contractul cadru ca fiind un contract de împrumut în sine în scopul stabilirii implicațiilor fiscale, ci fiecare dintre respectivele trageri trebuie privită în mod independent, ca un împrumut solicitat de către beneficiar. Linia de creditare stabilește doar condițiile generale de creditare, fără a implica acordarea efectivă a creditului, până la solicitarea beneficiarului. Prin urmare durata creditării trebuie calculată în funcție de perioada înregistrată între momentul încasării sumei creditului tras și respectiv rambursarea acestuia. În susținerea interpretării conform căreia fiecare tragere trebuie judecată drept un credit pe termen scurt, contestatara prezintă argumentele:

Beneficiarul nu primește lichidități decât în sumă și la data la care își exercită dreptul de a apela la linia de creditare stabilită în baza contractului cadru de creditare.

Beneficiarul, în condițiile existenței liniei de creditare solicită anumite sume cu titlu de împrumut, nivelul efectiv al împrumutului fiind determinat de necesitățile de lichidități aparute în cursul activității sale economice, iar momentul la care îl solicită este determinat de scadențele plăților către furnizori.

În funcție de lichiditățile aflate la dispoziția beneficiarului provenite din activitățile economice desfășurate, beneficiarul rambursează din sumele trase cu titlu de credit, pe întreaga perioadă a liniei de creditare.

Dobanda în cazul liniei de creditare se calculează doar la sumele trase efectiv de către beneficiar, și nu la nivelul întregii sume pusă la dispoziție prin linia de creditare, astfel că rambursarea sumelor creditate pe perioada de valabilitate a liniei de credit se face în sistem FIFO (rambursarea sumelor împrumutate se face în ordine cronologică începând cu datoria cea mai veche), pentru a putea reflecta corect pretul pentru utilizarea lichidităților împrumutate (începând cu momentul tragerii sumei și până la restituirea acesteia).

Creditul este utilizat pentru acoperirea nevoilor curente de lichidități (achiziții de materii prime) și este rambursat din încasările obținute din activitățile curente.

Potrivit celor prezentate, contestatara susține că în situația în care s-ar presupune ca încheierea succesivă a unor contracte de finanțare reprezintă o prelungire a creditului inițial, nu este corectă încadrarea finanțării de tip linie de credit în categoria creditelor cu termen de rambursare mai mare de un an. Motivul este că aceste contracte la care fac referire organele de inspecție fiscală reprezintă cadrul general de finanțare, iar creditarea efectivă a societății se face doar prin tragere a tranșelor de credit.

În cazul finanțării primite de către SC .X.SRL, caracteristicile enumerate pot fi confirmate prin mișcările evidențiate în fișa contului 519 *”Credite bancare pe termen scurt”* aferenta facilității de finanțare primită din

partea .X. .X., unde sunt prezentate atat tragerile de credit efectuate de catre SC .X. SRL, cat si rambursarile efectuate de aceasta pe intreg parcursul valabilitatii facilitatii de finantare.

Spre exemplificare, societatea prezinta situatia contractului de finantare nr. .X./ 2005 corespunzatoare facilitatii de creditare oferite de .X. .X. catre SC .X. SRL, pe parcursul anului 2006, așa cum rezultă din fisa contului 519 "*Credite bancare pe termen scurt*" in perioada respectiva. Avand in vedere volumul mare de informatii care trebuie analizat pentru determinarea tuturor sumelor platite in baza extraselor de cont, prezinta doar situatia aferenta anului 2006, an in care contractul de finantare nr. .X./2005 a ajuns la scadenta, dar și anul in care a fost semnat, contractul de finantare nr. .X./2006.

Astfel, societatea a inregistrat in data de 2005 suma de .X. lei in creditul contului 519 "*Credite bancare pe termen scurt*" reflectand suma creditului trasa in baza facilitatii de credit oferite de .X. .X.. In urma rambursarilor efectuate in cursul anului 2005, suma de rambursat aferenta creditului de .X. lei, existenta in sold la 1 ianuarie 2006, este de .X. lei.

In perioada 2-8 februarie 2006, societatea a rambursat catre .X. .X. suma de .X. lei. Ulterior, societatea a continuat sa efectueze rambursari in contul primei sume de credit pe care a primit-o in baza contractului nr. .X..2005, sume pe care societatea le-a achitat folosind incasarile obtinute din activitatea economica curenta. Astfel, suma de .X. lei a fost rambursata integral la data de 26 octombrie 2006. Dat fiind ca suma initiala a acestui credit a fost primita pe data de 21 noiembrie 2005, rezulta ca respectivul credit a fost restituit intr-un termen mai mic de un an. De menționat este faptul că in calculul duratei de rambursare a sumei de .X. lei nu a fost luata in considerare suma de .X. lei rambursata in data de 27 septembrie 2006, suma pentru care organele de inspectie fiscala au constatat că reprezintă un nou contract de imprumut, respectiv nr. .X. 2006. Prin urmare, aceasta suma primita cu titlu de credit in data de 2005 in baza facilitatii de finantare, trebuie considerata drept un credit cu termen de rambursare sub un an, care nu intra in calcul gradului de indatorare conform art.23 alin.(1) din Codul Fiscal. Astfel, societatea susține că includerea acestor finantari in calculul gradului de indatorare al societatii pe anul 2006 nu este corecta si nu corespunde substantei economice a finantarii respective, aceasta finantare fiind platita pentru asigurarea nevoilor curente ale activitatii economice, iar rambursarea a fost efectuata progresiv in principal din lichiditatile obtinute din activitatile curente, asa cum reiese din fisa contului 519 "*Credite bancare pe termen scurt*".

La data de 08.02.2006 s-a inregistrat in creditul contului 519 "*Credite bancare pe termen scurt*" aferent facilitatii de credit conform contractului nr. .X..2005 suma celui de-al doilea credit in valoare de .X. lei

obtinuta in baza liniei de finantare deschisa pe perioada valabilitatii contractului.

Dupa rambursarea totala a sumei de credit primită in data de 2005 sumele rambursate si inregistrate in debitul contului 519 "*Credite bancare pe termen scurt*" aferente facilitatii de credit primite de la societatea din Olanda, se folosesc pentru rambursarea urmatoarei sume de credit in valoare de .X. lei, in ordine cronologica. Pe baza rambursarilor efectuate de catre societate acest credit este rambursat integral in data de 31 octombrie 2005, intr-un termen mai mic de un an.

Prin urmare, considerand ca suma luata ca si credit a fost rambursata intr-un termen mai mic de un an, aceasta nu ar trebui luata in considerare la calculul gradului de indatorare conform art.23 alin.(1) din Codul Fiscal, în mod similar, ar trebui procedat cu toate sumele trase de catre societate in baza liniilor de finantare, iar incadrarea in categoria creditelor rambursate intr-un termen mai mic, respectiv mai mare de 1 an, trebuie facuta in functie de durata utilizarii efective de catre societate a sumelor imprumutate.

Contestatară susține că din modalitatea de operare a liniilor de credit, soldul ramas de rambursat la expirarea facilitatii nu reprezinta suma imprumutata de la inceputul valabilitatii perioadei de finantare, ci diferenta pozitiva intre tragerile de creditare si rambursarile succesive, pana la momentul respectiv. Chiar si in situatia in care s-ar accepta interpretarea organelor de inspectie fiscala conform careia linia de creditare s-a prelungit succesiv, avand in vedere modul de operare a unei astfel de finantari, nu este corecta incadrarea tragerilor de credit in categoria creditelor pe termen lung, in baza argumentelor si caracteristicilor mentionate mai sus.

Societatea consideră important in determinarea duratei creditului acordat, din punct de vedere al continutului economic, momentul primirii rambursarii sumelor de credit si nu momentul semnarii/expirarii contractelor pentru acordarea facilitatii de creditare (linie de creditare tip revolving).

De asemenea, arată că acest tratament fiscal al cheltuielilor cu dobanzile aferente facilitatilor de credit prezentat pentru anul 2006 trebuie aplicat pentru toti anii avand in vedere că toate creditele pe termen scurt trase in interiorul perioadei de valabilitate a liniei de creditare sunt rambursate in mai puțin de un an nu este corecta reclasificarea acestora in imprumuturi pe termen lung.

Prin urmare gradul de indatorare trebuie calculat pentru anii 2006 și 2007 tinand cont de principiile de baza ale activitatii de creditare si, respectiv caracteristicile unei finantari de tip linie de creditare/revolving.

Potrivit argumentelor prezentate contestatară solicita anulara deciziei de impunere contestată in scopul reflectarii corecte a tratamentului

fiscal al dobanzilor si diferentelor de curs valutar astfel cum rezulta din calculul gradului de indatorare.

Totodată, contestatara arată că perioada supusa inspectiei fiscale din punct de vedere al impozitului pe profit a fost 01.01.2004 - 31.12.2007, iar organele de inspectie fiscala in mod exagerat și nejustificat au analizat toate împrumuturile contractate începând cu anul 2002 în vederea stabilirii nedeductibilitatii cheltuielilor înregistrate în anul 2006.

De asemenea, luand în considerare faptul ca valoarea cheltuielilor înregistrate de societate cu dobanzile și diferentele de curs valutar în anul fiscal 2006 este aferenta contractului de împrumut nr. .X..2005, respectiv contractului nr. .X..2006, societatea considera că era suficientă analizarea acestor contracte în vederea determinării deductibilitatii cheltuielilor cu dobânzile și diferențele de curs valutar.

Contestatara arată că în mod eronat și subiectiv organele de inspectie fiscala au realizat o analiza limitativa a lichiditatilor societatii si a utilizarii acestora in rambursarea creditelor primite, deși prevederile legale aplicabile cauzei, respectiv art.23 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal și punctul 63 din H.G. nr. 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, nu fac trimitere la criterii de lichiditate în vederea aprecierii deductibilitatii cheltuielilor cu dobanzile și diferentele de curs valutar.

Societatea învedereaza faptul ca limitarea prevazuta la art.23 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile și completarile ulterioare, nu era aplicabila împrumuturilor contractate, acestea avand o perioada de rambursare ce nu depășește un an, astfel că demersul organelor de inspectie fiscala de a calcula lichiditatea societatii în mod limitativ și pentru perioade restranse de timp, nu este justificată.

De asemenea, societatea susține că în conformitate cu prevederile OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala referitoare la inspectia fiscala nu intra în sfera inspectiei fiscale, analiza comportamentului contribuabilului supus inspectiei fiscale în relatiile sale comerciale și contractuale, respectiv calculul lichiditatii în relatia cu un creditor sau altul. De asemenea, considera nejustificata consemnarea de aprecieri personale legate de intentiile comerciale contractuale ale societatii, cum ar fi intentia de a se împrumuta.

În ceea ce privește constatarea organelor de inspectie fiscală conform căreia *“societatea in mod eronat a considerat creditele respective ca fiind pe termen scurt, justificand ca perioada de rambursare este de un an de*

*la data punerii la dispozitie a creditului, conform clauzelor contractuale, în fapt împrumuturile obtinute ulterior Contractului nr. .X..2002, (în valoare de .X. USD, pe o perioada de maximum 3 ani, de la data de la care banii sunt puși la dispozitia societatii în conturile din .X.), **nu fac decât sa prelungeasca termenul de rambursare a creditului obținut initial**”* contestatara susține că deși a incheiat mai multe contracte de împrumut cu termene de rambursare la un an, în fapt, este împrumutata pentru o perioada mai mare de un an, toate împrumuturile au fost contractate de la SC .X. .X., au aceleași clauze contractuale, clauza contractuală referitoare la termen fiind pur formală.

Astfel, societatea susține că și în situația în care termenul de rambursare stipulat in contract este de un an, in fapt, creditul contractat s-a derulat pe o perioada mai mare de un an, numai clauza contractuală referitoare la restituirea împrumuturilor nefiind suficienta pentru incadrarea împrumutului in împrumut pe termen scurt sau împrumut pe termen lung, realitatea perioadei pentru care societatea este împrumutata fiind determinată de datele înscrise în situatiile financiare ale societatii (extrase de cont, conturi de evidenta contabila, etc).

Contestatara arată că toate contractele de credit incheiate cu .X. Olanda prevad o perioada de rambursare de un an și toate împrumuturile au fost restituite respectand acest termen.

Societatea consideră că aprecierile organelor de inspectie fiscala cu privire la faptul ca împrumuturile obtinute ulterior Contractului nr. .X..2002 nu ar face decat sa prelungeasca termenul de rambursare a creditului obtinut initial reprezinta opinii personale subiective ale acestora, în fapt, contractele de împrumut fiind incheiate cu termen de rambursare de un an, acesta fiind respectat in toate cazurile.

Referitor la capitalul împrumutat, in conformitate cu pct.63 din H.G. nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului Fiscal, societatea arată că trebuie sa existe o prelungire a termenului de rambursare a împrumutului, posibilitate care in practica societatii nu a fost necesara, intrucat creditele au fost restituite integral in conformitate cu prevederile contractuale, și anume intr-o perioada mai mica de un an.

Contestatara susține că organele de inspecție fiscală au prezentat platile efectuate de societate in perioada 01.01.2006 - 31.12.2007 in vederea rambursarii împrumuturilor in mod deliberat izolat de toate celelalte operatiuni de incasari și plati derulate in decursul perioadei verificate fiind indusa in mod

eronat concluzia ca aceasta nu dispunea de disponibilitatile necesare pentru a rambursa imprumuturile contractate.

Astfel, societatea arată că, întrucât volumul documentelor privind plățile și încasările efectuate este mult prea mare, exemplifică prin calculul aferent anului 2006.

Deoarece imprumuturile contractate au avut drept destinație finanțarea activității comerciale curente (achitarea furnizorilor de marfuri spre exemplu), au fost selectate spre exemplificare doar o parte din plățile efectuate către furnizorii de marfuri și depozitarii de marfuri în această perioadă. Astfel, extrasele de cont bancar certifică faptul că societatea a efectuat plăți în valori semnificative pentru achiziția de marfuri, precum și de servicii de depozitare, utilizând resursele financiare puse la dispoziție de creditor în activitatea sa comercială. În acest mod, societatea a utilizat fondurile împrumutate în scopurile prevăzute de clauzele contractuale, iar organele de inspecție fiscală au stabilit un grad de îndatorare al societății mai mare decât trei, ceea ce a condus la stabilirea cheltuielilor cu dobânzile și diferențele de curs valutar drept cheltuieli nedeductibile la calculul impozitului pe profit.

Ca urmare, societatea arată că aceste contracte de finanțare sunt de tipul linie de credit, care presupune tragerea unor sume variabile de credit și rambursarea acestora în funcție de lichiditățile aflate la dispoziția beneficiarului și, având în vedere caracteristicile liniei de creditare de tip revolving, perioada de valabilitate a liniei de credit, precum și suma stabilită drept plafon pentru creditare nu pot fi considerate ca atare în stabilirea duratei creditelor angajate de către societate, durata creditelor angajate fiind data de perioada cuprinsă între momentul în care suma creditului a fost trasă efectiv de către beneficiar și momentul în care suma respectivă a fost rambursată.

În concluzie, contestatara arată:

Creditarea efectivă s-a realizat pe perioade mai mici de un an conform prevederilor contractuale, iar rambursarea sumelor împrumutate s-a realizat în termen.

Capitalul împrumutat reprezintă totalitatea creditelor și împrumuturilor cu termen de rambursare peste un an potrivit clauzelor contractuale, iar în situația creditelor cu termen de rambursare mai mic de un an legea prevede expres că trebuie să existe prelungiri ale acestui termen, astfel că, în mod eronat organele de inspecție fiscală au considerat cheltuielile cu dobânzile și diferențele de curs valutar înregistrate în perioada 2006-2007 ca fiind nedeductibile la calculul impozitului pe profit.

2.) Referitor la deductibilitatea cheltuielilor cu pierderile din transport, contestatara invocă prevederile H.G nr.684/2003 pentru modificarea și completarea Normelor metodologice de aplicare a prevederilor Ordonantei de urgență a Guvernului nr.141/2002 privind reglementarea depozitării semințelor de consum, Norme Tehnice privind determinarea și aplicarea scăzămintelor și perisabilităților pentru semințele de consum depozitate, H.G. nr. 111/2002 privind stabilirea procentelor maxime admise ca pierderi tehnologice în timpul manipularii și depozitării marfurilor solide și lichide, în vrac, în porturile maritime și fluviale românești și Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Societatea susține că principalul argument invocat de organele de inspecție fiscală pentru neacceptarea la deducere a cheltuielilor cu pierderile pe timpul transportului constă în nerespectarea de către societate a prevederilor art.21 alin.(4) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Contestatara susține că în mod eronat organele de inspecție fiscală au constatat ca fiind nedeductibile aceste cheltuieli în baza art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal și ale HG nr.684/2003, întrucât societatea are dreptul să calculeze și să înregistreze cheltuieli cu scăzămintele și cu perisabilitățile care se încadrează în măsura în care sunt determinate de aplicarea unor prevederi legale în vigoare, respectiv H.G. nr.684/2003.

Astfel, contestatara susține că natura acestor cheltuieli constă în faptul că reprezintă scăzăminte și perisabilități reglementate prin H.G nr.684/2003 și coroborate cu prevederile art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal *“pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, **inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare**”* deductibilitatea cheltuielilor rezultă din aplicarea coeficienților stabiliți prin prevederile legale pentru calculul perisabilităților și scăzămintelor, în conformitate cu prevederile legale.

De asemenea, contestatara susține că nu s-a efectuat recalcularea limitelor de perisabilități și scăzăminte prevăzute în actele normative în vigoare la acea dată, ci ca urmare a invocării prevederilor art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

TAXA PE VALOAREA ADĂUGATĂ

1. Referitor la suma de .X. lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată pentru care nu s-a acordat drept de deducere, contestatara susține că este nelegală și neîntemeiată decizia organelor de inspectie fiscala de a nu acorda drept de deducere pentru achiziția efectuată de societate intrucat a indeplinit toate conditiile impuse de Codul Fiscal, respectiv cele prevăzute de art.145 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, in vigoare la data primirii facturii nr. **.X./**.2009, și ale art.146 alin.(1) lit.a) din Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Contestatara susține că, intrucat organele de inspectie fiscala nu contesta indeplinirea conditiilor privind realitatea operatiunii si refuza dreptul de deducerea taxei pe valoarea adăugată motivand lipsa datelor delegatului din cartușul din partea de jos a facturii arată ca a indeplinit si conditia de forma stipulata in lege, mentionând că factura la care fac referire organele de inspectie fiscala ca având deficiente, respectiv ca "*nu contine datele delegatului*", **contine in fapt toate informatiile obligatorii** ce trebuie incluse in facturi, si anume informatiile prevazute la art.155 alin.(5) din Codul fiscal, in vigoare la momentul efectuării tranzacției analizate.

In plus, contestatara arată că pentru a clarifica scopul informatiilor din cartușul din partea de jos a facturii, prevazute la art.3 alin.(2) din OMFP nr.29/2003 privind aplicarea prevederilor Hotararii Guvernului nr.831/1997 pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiara și contabilă și a normelor metodologice privind întocmirea și utilizarea acestora, conform caruia "*În partea stânga jos a facturii fiscale vor fi mentionate și datele de identificare a persoanei care efectueaza livrarea bunurilor, și anume: numele și prenumele, seria și numarul actului de identitate (buletin de identitate, carte de identitate sau pașaport), codul numeric personal*" nu reprezintă conditii pentru exercitarea dreptului de deducere, iar pentru neinclusiunea informatiilor din cartușul din partea de jos a facturii, societății nu i se poate refuza dreptul de a deduce TVA.

Mai mult, contestatara susține că trebuie avut în vedere faptul că incepand cu data de 1 ianuarie 2007 - data intrarii in vigoare a Legii nr.343/2006 pentru modificarea Codului fiscal, odata cu alinierea legislatiei nationale in domeniul TVA la acquis-ul comunitar in acest domeniu, notiunea de factura fiscala a disparut din continutul Titlului VI din Codul fiscal. Astfel, facturile fiscale tipizate, ce cuprindeau cartusul la care organele de inspectie fiscala fac referire pentru a justifica refuzul dreptului de deducere, nu mai reprezentau un formular obligatoriu de utilizat de catre persoanele impozabile din . Aceste facturi fiscale au continuat a fi utilizate de foarte multe companii din din simplul motiv ca erau in stocul acestor companii si pentru ca reprezentau un tipizat cu care acestea erau deja familiarizate.

Însa, formularul facturii fiscale, cu toate elementele sale, nu mai era obligatoriu de utilizat incepand cu data de 1 ianuarie 2007, cand Titlul VI al Codului fiscal face referiri doar la notiunea de factura si nu de factura fiscala,

astfel că notiunea de factura, valabila incepand cu 1 ianuarie 2007, se refera doar la elementele obligatorii mentionate in cuprinsul art.155 alin.(5) din Codul fiscal.

Astfel, contestatara arată că SC .X. SRL a emis o factura in anul 2009, utilizand un formular consacrat in evidentele contabile ale companiilor, dar al carui continut nu mai era obligatoriu in integralitatea sa inca din data de 1 ianuarie 2007.

Ca urmare, referitor la includerea in facturile emise de furnizorul SC .X. SRL a altor elemente suplimentare prevazute prin alte acte normative, respectiv datele privind delegatul, in sensul prevederilor art.146 alin.(1) lit. a) din Codul Fiscal, inscrierea sau nu a unor astfel de informatii pe factura de achizitie nu poate aduce atingere dreptului de deducere a taxei pe valoarea adaugata aferenta achizitiei destinată operatiunilor sale taxabile, fapt pentru care societatea solicita exonerarea de la plata sumei de .X. lei cu titlu de taxa pe valoarea adaugata impusa suplimentar, precum și a accesoriilor aferente (majorari de întârziere/ dobanzi și penalități de intarziere aferente).

De asemenea, contestatara arată că principala componenta a acquis-ului comunitar in domeniul taxei pe valoarea adăugată este reprezentata de Directiva 112/2006/CEE privind sistemul taxei pe valoarea adaugata, iar jurisprudenta CEJ in acest domeniu a fost emisa in baza principiilor ce decurg din prevederile acestei directive.

Astfel, potrivit jurisprudentei CEJ, trebuie tinut cont de faptul ca factura este doar un document care atesta realizarea unei tranzactii intre doi comercianti, continand date despre tranzactie (*data tranzacției, obiectul tranzacției, data tranzacției, valoarea tranzacției*) și informatii despre participanți (*nume, adresa, cod de identificare fiscală*), iar lipsa elementului din factura la care fac referire organele de inspecție fiscală (datele delegatului) nu poate constitui un element suficient și esential in exercitarea dreptului de deducere, trebuind luate in considerare toate aspectele relevante ale cauzei in aceasta privinta, astfel cum s-a decis in cazurile reunite C-123/87 si C-330/87 in care autoritatile fiscale din Belgia au refuzat dreptul de deducere a TVA pentru achizitiile efectuate de Mrs. X și X pe motiv ca facturile aferente acestor achizitii nu contin toate informatiile cerute de legea belgiana (adresa beneficiarului, codul de inregistrare in scopuri de TVA, descrierea bunurilor și serviciilor).

CEJ a decis in aceasta cauza ca Directiva a VI-a TVA prevede cu titlu imperativ ca Statele Membre trebuie sa preia in legislatia lor nationala doua cerinte de ordin formal cu privire la exercitarea dreptului de deducere a TVA de catre contribuabili, anume cele prevazute de art. 22 alin.(3) lit.b) din cuprinsul Directivei, ce se refera la suma facturata și cota de TVA aplicabila, în același timp fiind posibil, potrivit art.22 alin.(8) din Directiva a VI-a TVA ca Statele Membre sa impuna in legislatia lor nationala și alte cerinte de ordin formal care sa fie incluse in factura de catre contribuabili pentru exercitarea

dreptului de deducere a TVA in vederea asigurarii unei corecte prelevari a TVA și pentru a permite autoritatilor fiscale sa exercite controlul sistemului TVA. Cu toate acestea, contestatara susține că dreptul Statelor Membre de a impune cerinte suplimentare de ordin formal cu privire la conținutul facturilor, drept condiție de exercitare a dreptului de deducere a TVA de catre contribuabili, nu este unul de tip absolut, ci trebuie sa fie limitat la ceea ce este necesar pentru atingerea scopului urmarit.

Ca urmare, societatea susține că cazul în speță necompletarea cartușului din partea de jos a facturii privind datele delegatului care nu reprezinta un element obligatoriu de mentionat in factura potrivit prevederilor legale in vigoare la data operatiunii, nu era susceptibila sa impiedice organele de inspecție fiscala sa determine in concret derularea operatiunii efectuate de catre societate astfel că, este evident ca nedarea dreptului de deducere a TVA doar pentru ca un element de ordin formal nu este reflectat in factura nu poate servi scopurilor pe care Directiva a VI-a le urmarește, fiind in realitate un abuz al organelor de inspecție fiscală.

Totodată, contestatara susține că potrivit principiului proporționalității, retinut de CEJ in cauze precum Teleos vs. Commissioners of Customs and Excise, Molenheide (solutia pronuntata in cauzele reunite C-286/94, C-340/95, C-401/95 si C-47/96 și cauza C-25/03, Eswein, masurile stabilite prin legislația naționala in materia fiscalității nu pot depași ceea ce este proportional in atingerea scopului urmarit, in cauza evitarea fraudei și evaziunii fiscale. Or, atat timp cat organele de inspecție fiscală nu au stabilit pe baza de probe nici existenta unei fraude și nici participarea societatii la o asemenea frauda, din toate documentele existente rezultand realitatea operatiunilor derulate, este vadit neproporționala masura neacordării dreptului de deducere a TVA.

De asemenea, societatea arată că decizia organelor de inspectie fiscala contravine principiului certitudinii impunerii prevazut la art.3 alin.(1), lit.b) din Codul fiscal, conform caruia certitudinea impunerii implica *"elaborarea de norme juridice clare, care sa nu conduca la interpretari arbitrare, iar termenele, modalitatea si sumele de plata sa fie precis stabilite pentru fiecare platitor, respectiv acestia sa poata urmari si intelege sarcina fiscala ce le revine, precum si sa poata determina influenta deciziilor lor de management financiar asupra sarcinii lor fiscale"*.

Astfel, desi Codul fiscal contine prevederi clare cu privire la conditiile de exercitare a dreptului de deducere, organele de inspectie fiscala au refuzat dreptul de deducere a TVA in baza unor conditii suplimentare de forma. Acest lucru conduce la o lipsa de coerenta in interpretarea legii si a jurisprudentei europene ce afecteaza situatia financiara a societatii care se afla in imposibilitatea de a avea o certitudine cu privire la obligatiile fiscale ce ii revin in ceea ce priveste dreptul de deducere a TVA.

Ca urmare, societatea susține că în baza argumentelor prezentate a respectat condițiile prevăzute de lege privind substanța operațiunii (art.146 alin.(2) din Codul fiscal) și condiția de formă (art.146 alin.(1) din Codul fiscal) pentru deductibilitatea TVA astfel că a dedus corect TVA aferentă achiziției de la furnizorul SC .X. SRL.

2. Cu privire la suma de .X. lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată colectată, contestatara susține că este nelegală și neintemeiată decizia organelor de inspecție fiscală de a stabili TVA pe considerentul că societatea avea obligația, potrivit prevederilor art.128 alin.(3) lit.e) din Codul fiscal (prevederi legale în vigoare în perioada 2004 - 2006), respectiv art.128 alin.(4) lit. d) din Codul fiscal (prevederi legale în vigoare în perioada 2007 - 2009), să colecteze TVA aferentă bunurilor lipsa din gestiune.

Societatea susține că potrivit prevederilor art.128 alin.(9) lit.c) din Codul fiscal, în vigoare înainte de 1 ianuarie 2007 și prevederile art.128 alin.(8) lit.c) din Codul fiscal, în vigoare, după data de 1 ianuarie 2007 nu constituie livrări de bunuri perisabilitățile în limitele prevăzute de lege, iar HG nr.82/2003 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a prevederilor Ordonanței de urgență a Guvernului nr.141/2002 privind reglementarea depozitării semintelor de consum, regimul certificatelor de depozit pentru acestea și constituirea Fondului de garantare pentru certificatele de depozit și pentru stabilirea contravențiilor și a modului de sancționare a acestora care prevede că perisabilitățile reprezintă "*scaderi în greutate ale semintelor de consum, rezultate în urma epozitarii, manipularii, transportului, precum și a proceselor de respirație a acestora*".

Totodată, contestatara invocă prevederile pct.2.2.3. din HG nr.82/2003 care prevede că scaderea în greutate prin transportul produselor se determină raportându-se norma de perisabilitate la cantitatea efectiv transportată în cadrul aceleiași gestiuni în incinta sau în afara depozitului, cu mijloace de transport auto sau pe calea ferată, dacă există dovada efectuării acestei operațiuni, precum și pct. 9 și 10 din același act normativ care prevăd o normă de perisabilitate maximă de 0,015% și respectiv 0,025% în cazul transportului de seminte de cereale și oleaginoase sau a subproduselor.

Societatea susține că din coroborarea legislației în domeniul TVA cu actele normative ce reglementează în mod expres regimul perisabilităților specifice domeniului de activitate în care activează sunt aplicabile prevederile art.128 alin.(9) lit.c) din Codul fiscal, în vigoare înainte de data de 1 ianuarie 2007, respectiv prevederile art.128 alin.(8) lit.c) din Codul fiscal, în vigoare după data de 1 ianuarie 2007 potrivit cărora nu constituie livrări de bunuri, iar societatea nu are obligația colectării TVA.

Potrivit celor susținute, contestatara arată că prevederile art.105 alin.(1) din Codul de procedură fiscală cuprind mențiuni precise cu privire la modalitatea desfășurării unei inspecții fiscale, iar în conformitate cu art.7

alin.(2) organele de inspectie fiscala au sarcina de a motiva decizia de impunere pe baza de probe sau constatari proprii. Astfel, contestatara susține că organele de inspectie fiscala au inteles sa stabileasca sume suplimentare de TVA fara a tine cont de toate circumstantele edificatoare in cazul supus analizei si fara a face uz de metodele prin care puteau sa stabileasca corect si obiectiv situatia de fapt.

Societatea susține că a informat organele de inspectie fiscala cu privire la prevederile legale in baza carora aceste pierderi au fost inregistrate in evidentele societatii, anexand in acelasi timp si calculele privind perisabilitatile, precum si modul cum acestea au fost inregistrate in evidenta contabila și considera ca abordarea organelor de inspectie fiscala are ca scop doar crearea unui suport artificial al impunerii acestor sume suplimentare, fiind incalcate principiile referitoare la desfasurarea inspectiei fiscale.

Potrivit celor prezentate societatea solicita exonerarea de la plata sumei de .X. lei cu titlu de taxa pe valoarea adaugata, precum și a accesoriilor aferente

3. Cu privire la suma de .X. lei reprezentând taxa pe valoarea adaugata colectata, contestatara invoca prevederile art.128 alin.(8) lit.c) din Codul fiscal și HG nr.82/2003 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a prevederilor Ordonantei de urgenta a Guvernului nr.141/2002 privind reglementarea depozitarii emintelor de consum, regimul certificatelor de depozit pentru acestea și constituirea Fondului de garantare pentru certificatele de depozit și pentru stabilirea contravențiilor și a modului de sancționare a acestora și susține că din coroborarea acestora și întrucât perisabilitatile au fost determinate in conformitate cu normele tehnice aprobate prin HG nr. 648/2003, nu pot fi asimilate unei livrari de bunuri, iar societatea nu are obligatia colectarii TVA.

De asemenea, contestatara aduce aceleași argumente cu cele prezentate la pct.2 și susține că este nelegala si neintemeiata decizia organelor de inspectie fiscala de a stabili suma suplimentară de TVA, atata timp cat prevederile legale in materie au fost respectate astfel că, solicita exonerarea de la plata sumei de .X. lei, precum și a accesoriilor aferente.

II. Prin Decizia de impunere nr. .X./ 2012 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală emisa de Direcția generală .X., au fost stabilite obligatii fiscale in sarcina societatii ca urmare a constatarilor cuprinse în Raportul de inspectie fiscală nr..X./ 2012, astfel:

IMPOZIT PE PROFIT

1. Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea s-a împrumutat, în perioada 2005-2007, de la SC .X. .X. din Olanda, încheind mai multe contracte de împrumut, cu clauza contractuale de restituire la termen de 1 an. Deși contractele de împrumut au fost încheiate pe o perioadă de 1 an, acestea s-au derulat pe o perioadă mai mare de 1 an, întrucât la data restituirii societatea nu dispunea de lichiditățile necesare rambursării la termenele stabilite în contractele încheiate.

Societatea a restituit integral împrumuturile din alte sume împrumutate, de regulă, în aceeași zi de la .X. .X. din Olanda, (sumele rambursate au debitat, respectiv creditat, cu o zi înainte sau în aceeași zi contul 5124 devize, deschis de S.C. .X. S.R.L. la Banca .X. Sucursala .X., sector , .X.) clauza contractuală referitoare la restituirea împrumutului fiind formală și insuficientă pentru încadrarea împrumutului ca împrumut pe termen scurt, iar realitatea perioadei pentru care societatea este împrumutată fiind dată de informațiile din situațiile financiare (extrase de cont, conturi de evidență).

Astfel, în perioada octombrie 2005 - decembrie 2007, situația contractelor și a sumelor împrumutate, se prezintă astfel:

- Contract nr. .X..2005 suma împrumutată .X. USD;
- Contract nr. .X..2006 suma împrumutată .X. USD. La acest contract au fost încheiate acte adiționale după cum urmează:

1. Act adițional nr. .X..2006 prin care se modifică valoarea inițială a creditului de la .X. USD la .X. USD;

2. Act adițional nr. .X..2007, prin care se modifică valoarea dobânzii de la LIBOR la 3 luni + 2,5% la EURIBOR la 3 luni + 1,5%;

3. Act adițional nr. .X..2007, prin care se crește temporar valoarea creditului la .X. USD până la 01 octombrie 2007;

4. Act adițional .X..2007, prin care se crește temporar valoarea creditului la .X. USD, până la 01 octombrie 2007;

5. Act adițional nr. .X..2007, prin care se crește temporar valoarea creditului la .X. USD, până la 15 octombrie 2007;

6. Act adițional nr. .X..2007, prin care .X. S.R.L. se angajează să restituie creditul în maxim 1 an de la primire nu mai târziu de 13.09.2007;

- Contractul .X..2007 cu suma de .X. USD, astfel .X. USD pentru o perioadă de maxim un an, și .X. USD plătibili până la 31.12.2007.

S-a constatat că societatea a încheiat mai multe contracte de împrumut cu clauza de rambursare la termen de 1 un an.

Potrivit contractelor mai sus menționate, în perioada verificată ianuarie 2004 - decembrie 2007 societatea a contractat inițial un credit în valoare de .X. USD conform Contract nr. .X..2002, pe o perioadă de maxim 3 ani, de la data la care banii sunt puși la dispoziția societății.

Din verificarea balanțelor de verificare, precum și a contului 167 - "Alte împrumuturi și datorii asimilate" a rezultat că S.C. .X. S.R.L. a înregistrat la data de 01.11.2005 un împrumut aferent contractului nr. .X..2002, în valoare de .X. USD (echivalentul a .X. lei).

Conform extrasului de cont din data de 22.11.2005 eliberat de Banca .X. Sucursala .X., sector 1, S.C. .X. S.R.L., a rambursat în data de 22.11.2005, suma de .X. USD, reprezentând soldul neachitat din împrumutul contractat de la .X. .X. Olanda, în data de 16.10.2002.

Din verificarea contractelor de credit s-a constatat că la data de 01.10.2005 a fost încheiat Contractul nr. .X., înaintea scadenței împrumutului obținut în baza Contractului nr. .X..2002.

La data de 14.09.2006 înaintea scadenței împrumutului contractat în baza Contractului nr. .X..2005, societatea a contractat un alt împrumut în valoare de .X. USD conform Contract nr. .X..2006.

Împrumutul contractat prin Contractul nr. .X..2005 a fost rambursat de societate în data de 27.09.2006 în contul deschis la Banca .X. Sucursala .X., sector 1, suma de .X. USD reprezentând sumă aferentă Contractului de credit nr.3/2006.

Conform extrasului de cont din data de 2006 eliberat de Banca .X. Sucursala .X., sector 1, S.C. .X. S.R.L. a rambursat în data de 27.09.2006, suma de .X. USD reprezentând sumă aferentă contractului de credit nr. .X.2/2005.

Din verificarea extraselor de cont s-a constatat că societatea a primit la data de 13.09.2007, în contul deschis la Banca .X. Sucursala .X., sector 1, suma de .X. USD și .X. EUR reprezentând sumă aferentă Contractului de credit nr.X/2007.

Conform extrasului de cont din data de 13.09.2007 eliberat de Banca .X. Sucursala .X., sector 1, S.C. .X. S.R.L., a rambursat în data de 13.09.2007, suma de .X. USD și .X. EUR, reprezentând sumă aferentă Contractului de credit nr. .X./2006.

La data de 31.12.2007 societatea a mai înregistrat în evidența contabilă un credit în valoare de .X. lei (.X. EUR) din valoarea împrumutului contractat de la .X. X din Olanda.

Totodată, s-a constatat că la data restituirii, societatea nu dispunea de lichiditățile necesare rambursării creditului la termenele stabilite prin Contractele nr. .X..2005 și nr. .X..2006, restituirea împrumutului efectuându-se din sumele împrumutate, de regulă în aceeași zi (sumele rambursate au debitat, respectiv creditat, cu o zi înainte sau în aceeași zi în contul 5124 "Conturi la bănci în valută " devize deschis de societate la Banca .X. Sucursala .X., sector 1).

Din verificarea evidentei contabile și fiscale s-a constatat că în mod eronat societatea a considerat creditele respective pe termen scurt, justificând ca perioada de rambursare este un an de la data punerii la dispoziție a creditului, în fapt împrumuturile obținute ulterior Contractului nr. .X..2002 nu fac decât să prelungească termenul de rambursare a creditului obținut inițial.

Chiar dacă societatea a încheiat mai multe contracte de împrumut cu termene de rambursare de un an în fapt societatea este împrumutată pentru o perioadă mai mare de un an, toate împrumuturile au fost contractate de la aceeași persoană .X. .X. din Olanda - acționar principal al societății, au aceleași clauze contractuale, clauza contractuală fiind pur formală.

Organele de inspecție fiscală au constatat că și în situația în care termenul de rambursare stipulat în contract este de un an, creditul contractat s-a derulat pe o perioadă mai mare de un an, numai clauza referitoare la restituirea împrumutului nefiind suficientă pentru încadrarea împrumutului în împrumut pe termen scurt sau împrumut pe termen lung, realitatea perioadei pentru care societatea este împrumutată fiind dată de informațiile din situațiile financiare ale societății (extrase de cont, conturi de evidență contabilă, etc.).

În ceea ce privește conținutul economic al împrumutului, respectarea scopului pentru care au fost obținute împrumuturile, precum și obținerea de venituri impozabile din activitatea de comercializare a bunurilor, potrivit prevederilor art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal sunt deductibile numai cheltuieli realizate în scopul obținerii de venituri impozabile și conform prevederilor art.23 alin.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal nu sunt deductibile cheltuielilor cu dobânzile și diferențelor de curs valutar în situația în care gradul de îndatorare este mai mare decât 3. Astfel, cheltuielile cu dobânzile și diferențele de curs valutar sunt deductibile limitat. Chiar dacă creditele contractate respectă scopul economic al tranzacției și sunt efectuate pentru obținerea de venituri impozabile conform art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal au deductibilitate limitată conform art.21 alin.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal și se pot reporta în perioada următoare conform prevederilor art.23 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat că aceste credite constituie în fapt un singur împrumut pe termen lung, iar referitor la capitalul împrumutat, s-a constatat că sunt aplicabile prevederile pct.63 paragraful 2 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, astfel gradul de îndatorare conform art.23 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal este cel calculat prin Raportul de inspecție fiscală nr. .X../2011, respectiv:

- pentru anul 2006 grad de îndatorare mai mare decât trei;
- pentru anul 2007 grad de îndatorare mai mare decât trei.

Urmare a calcularii gradului de îndatorare, organele de inspectie fiscala au stabilit ca nedeductibile fiscal, pentru anul 2006, cheltuieli cu dobânda în suma .X. lei, și pentru anul 2007 cheltuieli cu dobânda în suma .X. lei, precum și pierderea neta din diferența de curs valutar în suma de .X. lei aferenta împrumuturilor contractate în perioada verificata.

2. Organele de inspectie fiscală au constatat că SC .X. SRL a inregistrat si declarat in perioada 2004-2007 cheltuieli deductibile fiscal in suma de .X. lei reprezentand perisabilitati, potrivit explicatiilor date de reprezentantii societatii stabilite prin HG nr.684/2003 pentru modificarea și completarea Normelor metodologice de aplicare a prevederilor Ordonantei de urgenta a Guvernului nr.141/2002 privind reglementarea depozitarii semintelor de consum, regimul certificatelor de depozit pentru acestea și constituirea Fondului de garantare pentru certificatele de depozit și pentru stabilirea contravențiilor și a modului de sanctionare a acestora, aprobate prin Hotararea Guvernului nr.82/2003, care, potrivit prevederilor art.21 alin.(3) lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, au deductibilitate limitată, respectiv în limitele stabilite de organele de specialitate ale administrației centrale, împreună cu instituțiile de specialitate, cu avizul Ministerului Finanțelor Publice.

Din documentele analizate s-a constatat ca in perioada 2006-2007 prin inregistrarea efectuata s-au corectat stocurile de marfa din diferite depozite (s-au pus de acord stocurile factice cu cele din evidenta contabila), concomitent cu emiterea facturilor de vanzare catre diversi clienti (XXX etc.).

Astfel, pe anul 2004, s-a constatat ca societatea si-a diminuat stocul de marfa la gestiunea rapita prin inscrierea generica "Pierderi transport .X. .X." cu cantitatea de 11,15 tone aferenta mai multor livrari catre diverse persoane juridice romane si straine.

SC .X. SRL nu a emis in perioada supusa verificarii documente de corectare a bazei impozabile conform art.138 lit.b) coroborat cu art.159 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, din care sa rezulte cantitatea livrata, respectiv receptionata de clientii societatii, drept pentru care aceste pierderi inregistrate in contabilitate nu pot fi alocate in mod cert unei livrari sau unui contract.

Avand in vedere ca societatea nu a intocmit niciun document din care sa rezulte faptul ca a livrat o cantitate mai mica decat cea inscrisa in facturi (cantitatea inscrisa in aviz si in facturi nefiind corectata pentru diferentele cantitative), cheltuielile in suma de .X. lei nu sunt deductibile conform art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Cod ul fiscal.

Potrivit celor constatate la pct.1 și 2 s-a stabilit impozit pe profit suplimentar in suma de .X. lei.

Pentru neplata la termen a impozitului pe profit stabilit suplimentar s-au calculat dobanzi/majorari de intarziere in suma de .X. lei și penalitati de intarziere in suma de .X. lei.

TAXA PE VALOAREA ADĂUGATĂ

1. Referitor la taxa pe valoarea adaugata in suma de .X. lei, urmarea reverificării organelor de inspecție fiscală au constatat că s-a înscris eronat în anexa nr.41 la Raportul de inspecție fiscală nr. .X..2011 denumirea SC .X. S.R.L. în fapt fiind vorba de S.C. .X. S.R.L., seria, numărul, valoarea precum și taxa pe valoarea adaugată înscrisă în această fiind aceleși cu cele consemnate în anexa menționată.

Astfel, așa cum s-a arătat prin Raportul de inspecție fiscală nr. .X..2011, din verificarea facturii nr. .X./03.08.2009 emisă de către S.C. .X. S.R.L s-au constatat deficiențe privind modul de întocmire a facturii, în sensul că, în cartușul din partea de jos a facturii care cuprinde elemente de identificare privind expediția, nu au fost completate datele „ *Numele delegatului, Buletinul/cartea de identitate, seria și numărul, mijlocul de transport, numele delegatului, data și ora expediției, semnăturile*”.

S-a constatat că factura trebuia să aibă completate toate rubricile, conform actelor normative, respectiv OMFP nr.2226/2006 privind utilizarea unor formulare financiar-contabile de către persoanele prevăzute la art.1 din Legea contabilității nr.82/1991, Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care reglementează modul de gestionare, întocmire și utilizare a documentelor cu regim special, acestea neprecizând excepții indiferent de forma de transmitere a documentelor.

Din verificarea condițiilor de exercitare a dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată prevăzută de art.146 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și având în vedere deficiențele constatate cu privire la modul de completare a acestei facturi s-a constatat că societatea nu are drept de deducere a taxei pe valoarea adaugată în suma de .X. lei, întrucât nu a respectat prevederile art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, precum și ale pct.46 alin.(1) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin HG nr.44/2004.

2. În ceea ce privește taxa pe valoarea adaugata in suma de .X. lei, urmarea verificării efectuate prin Raportul de inspecție fiscală nr. .X..2011 organelor de inspecție fiscală au constatat că societatea a înregistrat și a declarat cheltuieli deductibile fiscal, de natură pierderilor pe timpul transportului, astfel:

- pentru anul fiscal 2004 cheltuieli în suma de .X. lei;
- pentru anul fiscal 2006 cheltuieli în suma de .X. lei;

- pentru anul fiscal 2007 cheltuieli in suma de .X. lei.

Ca urmare a reverificării s-a constatat ca TVA in suma de .X. lei este aferenta unor cheltuieli in suma totala de .X. lei, inregistrate de societate prin nota contabila 607 "Cheltuieli privind mărfurile" = 371 "mărfuri" avand la explicatii „*bon de iesire gestiune*" si considerate deductibile fiscal, astfel:

- pentru anul fiscal 2004 cheltuieli in suma de .X. lei;
- pentru anul fiscal 2006 cheltuieli in suma de .X. lei;
- pentru anul fiscal 2007 cheltuieli in suma de .X. lei;
- pentru anul fiscal 2008 cheltuieli in suma de .X. lei;
- pentru anul fiscal 2009 cheltuieli in suma de .X. lei.

Asa cum s-a consemnat la capitolul privind impozitul pe profit din nota explicativa nr. **.X./**2012 data de reprezentantii societatii a rezultat ca aceste cheltuieli in suma de .X. lei au fost considerate de societate ca fiind de natura pierderilor inregistrate pe timpul transportului catre clientii acesteia, fiind considerate perisabilitati conform HG nr.684/2003, Capitolul 1 articolul 1.2 punctul b).

Conform anexei nr.3 capitolul 1 pct.1.4.1.2 din HG 684/2003, perisabilitatile reprezinta scaderile in greutate ce se produc in perioada de gestiune a semintelor de consum, prin depozitarea, manipularea, transportul si respiratia acestora, iar conform Capitolului 2 "*Determinarea perisabilitatilor pe timpul transportului*", pct.2.2.3 "*scaderea in greutate prin transportul produselor [...] se determina raportandu-se norma de perisabilitate la cantitatea efectiv transportata in cadrul aceleiasi gestiuni [...]*".

S-a constatat că in mod eronat societatea a considerat aceste cheltuieli ca fiind deductibile integral in baza HG nr.684/2003 coroborat cu prevederile art.21 alin.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, care stipuleaza ca sunt deductibile cheltuielile cu perisabilitatile in limitele stabilite de organele de specialitate ale administratiei centrale, impreuna cu institutiile de specialitate, cu avizul MFP, intrucat pierderile inregistrate nu sunt in cadrul aceleiasi gestiuni, ci din gestiunea societatii SC .X. S.R.L. in gestiunea altei societati.

Din documentele prezentate de societate s-a constatat ca in perioada 2006-2009 prin inregistrarea efectuata s-au corectat stocurile de marfa din diferite depozite (s-au pus de acord stocurile factice cu cele din evidenta contabila), concomitent cu emiterea facturilor de vanzare catre diversi clienti (XXXX, etc.), in timp ce in anul 2004 s-a diminuat stocul de marfa la gestiunea rapita prin inscrierea generica „*Pierderi transport .X. .X.*" cu cantitatea de 11,15 tone aferenta mai multor livrari catre diverse persoane juridice romane si straine.

Ca urmare, s-a constatat că SC .X. SRL nu a emis in perioada supusa verificarii documente de corectare a bazei impozabile conform art.138 lit.b) coroborat cu art.159 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, din care sa rezulte cantitatea livrata, respectiv receptionata de clientii societatii, drept

pentru care prin nota contabila 607 "Cheltuieli privind mărfurile" = 371 "mărfuri" s-a sczut valoarea marfurilor pentru punerea de acord a stocului faptic cu cel inregistrat in evidenta financiar contabila.

In concluzie, organele de inspectie fiscală au constatat că societatea datorează TVA suplimentara in suma de .X. lei aferenta cheltuielilor in suma de .X. lei, conform art.128 alin.(4) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu moidificările și completările ulterioare.

Pentru taxa pe valoarea adăugată stabilita suplimentar in suma de .X. lei, menționată la pct.1 și pct.2 s-au calculat obligatii fiscale accesorii in suma totala de .X. lei, din care dobanzi .X. lei si penalitati de intarziere in suma de .X. lei .

3. Referitor la taxa pe valoarea adaugata in suma de .X. lei aferentă perioadei 01.01.2010 - 31.08.2010), organele de inspectie fiscală au constatat că societatea a inregistrat in evidenta cheltuieli in suma de .X. lei cu explicatia pierderi transport la marfa livrata catre diversi clienti in baza unor bonuri de iesire din gestiune, pe perioada 01.01.2004 – 31.12.2009.

În mod similar, **in anul 2010** societatea a inregistrat si declarat cheltuieli deductibile fiscal in suma de .X. lei, ca fiind pierderi inregistrate de societate pe timpul transportului catre clientii acestuia si considerate de societate perisabilitati conform HG nr.684/2003 Capitolul 1 articolul 1.2 punctul b).

Potrivit documentelor prezentate societatea a inregistrat cheltuieli cu pierderi de transport la marfa livrata catre diversi clienti (Morarit Panificatie X - gestiunea grau furaj, X Port pentru X - gestiunea floarea soarelui, XI - gestiunea seminte floarea soarelui, X - gestiunea seminte floarea soarelui).

Societatea in mod eronat a considerat aceste cheltuieli ca fiind deductibile integral in baza HG nr.684/2003 coroborat cu prevederile art.21 alin.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, care stipuleaza ca sunt deductibile cheltuielile cu perisabilitatile in limitele stabilite de organele de specialitate ale administratiei centrale, impreuna cu institutiile de specialitate, cu avizul MFP intrucat pierderile inregistrate nu sunt in cadrul aceleiasi gestiuni ci din gestiunea .X. S.R.L. in gestiunea altei societati.

Din documentele prezentate s-a constatat ca in anul 2010 prin inregistrarea efectuata s-au corectat stocurile de marfa din diferite depozite (s-au pus de acord stocurile factice cu cele din evidenta contabila), concomitent cu emiterea facturilor de vanzare catre diversi clienti (Morarit Panificatie .X., .X. SA, .X. SRL, diversi clienti externi etc), intrucat SC .X. SRL nu a emis nici in anul 2010 documente de corectare a bazei impozabile conform art.138 lit.b) coroborat cu art.159 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal din care sa rezulte cantitatea livrata, respectiv receptionata de clientii societatii, drept pentru care prin nota contabila 607 "Cheltuieli privind

mărfurile” = 371 “*mărfuri*” având la explicații “*bon de ieșire gestiune*”, s-a scăzut valoarea marfurilor pentru punerea de acord a stocului faptic cu cel înregistrat în evidența financiar contabilă.

Ca urmare, s-a constatat că societatea datorează taxa pe valoarea adăugată suplimentară în suma de .X. lei, aferentă cheltuielilor în suma de .X. lei, conform art.128 alin.(4) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal.

Taxa pe valoarea adăugată în suma de .X. lei, a fost stabilită de organele de inspecție fiscală astfel:

- .X. lei, reprezentând TVA înscrisă în Decontul privind TVA cu opțiune de rambursare soluționat cu control anticipat nr. **.X./25.02.2010**, aferent lunii ianuarie 2010;
- .X. lei, reprezentând TVA înscrisă în Decontul privind TVA cu opțiune de rambursare soluționat cu control anticipat nr. **.X./25.03.2010**, aferent lunii februarie 2010;
- .X. lei, reprezentând TVA înscrisă în Decontul privind TVA cu opțiune de rambursare soluționat cu control anticipat nr. **.X./23.04.2010**, aferent lunii martie 2010;
- **.X.** lei, reprezentând TVA înscrisă în Decontul privind TVA cu opțiune de rambursare soluționat cu control anticipat nr. **.X./21.05.2010**, aferent lunii aprilie 2010;
- **.X.** lei, reprezentând TVA înscrisă în Decontul privind TVA cu opțiune de rambursare soluționat cu control anticipat nr. **.X./21.07.2010**, aferent lunii iunie 2010;
- **.X.** lei, reprezentând TVA înscrisă în Decontul privind TVA cu opțiune de rambursare soluționat cu control anticipat nr. **.X./17.09.2010**, aferent lunii august 2010.

III. Din analiza documentelor aflate la dosarul cauzei și având în vedere motivațiile societății contestatoare și constatările organului de inspecție fiscală, în raport cu actele normative invocate de acestea, se rețin următoarele:

A. IMPOZIT PE PROFIT

1. Referitor la suma de .X. lei, reprezentând:

- **.X. lei** - **impozit pe profit;**
- **.X. lei** - **dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;**
- **.X. lei** - **penalități de întârziere aferente impozitului pe profit,**

Agencia Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este investită să se pronunțe cu privire la

deductibilitatea cheltuielilor cu dobânzile și pierderea netă din diferențele de curs valutar aferente împrumuturilor obținute de la o societate nerezidentă, cu termen de rambursare de un an, în condițiile în care gradul de îndatorare a capitalului este mai mare decât trei.

Perioada verificată 2006 – 2007.

În fapt, în perioada verificată, societatea a încheiat cu SC .X. .X. din Olanda mai multe contracte de împrumut cu clauza contractuale de restituire la termen de un an. S-a constatat că, deși contractele de împrumut au fost încheiate pe o perioadă de un an, acestea s-au derulat pe o perioadă mai mare de un an, intrucat la data restituirii societatea nu dispunea de lichiditățile necesare rambursării la termenele stabilite în contractele încheiate.

S-a constatat că, inițial, societatea a încheiat Contractul nr. .X..2002, în valoare de .X. USD, pe o perioadă de maxim 3 ani, de la data la care banii sunt puși la dispoziția societății în conturile din .X..

Ulterior, s-a încheiat **Contractul nr. .X..2005** pentru suma de .X. USD.

De asemenea, a fost încheiat **Contractul nr. .X..2006** pentru suma de .X. USD. La acest contract au fost încheiate acte adiționale după cum urmează:

- Act adițional nr. **.X..2006** prin care se modifica valoarea inițială a creditului de la .X. USD la **.X. USD**;

- Act adițional nr. **.X..2007**, prin care se modifica valoarea dobânzii de la LIBOR la 3 luni + 2,5% la EURIBOR la 3 luni + 1,5%;

- Act adițional nr. **.X..2007**, prin care crește temporar valoarea creditului la **.X. USD** până la data de 01 octombrie 2007;

- Act adițional nr. **.X..2007**, prin care crește temporar valoarea creditului la **.X. USD**, până la data de 01 octombrie 2007;

- Act adițional nr. **.X..2007**, prin care crește temporar valoarea creditului la **.X. USD**, până la data de 15 octombrie 2007;

- Act adițional nr. **.X..2007**, prin care .X. S.R.L. se angajează să restituie creditul în maxim 1 an de la primire, dar nu mai târziu de 13.09.2007;

Totodată, a fost încheiat **Contractul nr. .X..2007** pentru suma de **.X. USD**, astfel: **.X. USD** pentru o perioadă de maxim un an, și **.X. USD** plătibili până la data de 31.12.2007.

Toate contractele de împrumut încheiate au termen de rambursare de un an sau până la un an.

De asemenea, s-a constatat că societatea a încheiat alte contracte înainte scadenței contractelor încheiate anterior, astfel:

La data de 01.10.2005 a fost încheiat Contractul nr.2, înainte scadenței împrumutului obținut în baza Contractului nr. .X..2002, respectiv 22.11.2005.

La data de 14.09.2006, înainte scadenței împrumutului contractat în baza Contractului nr. .X..2005, societatea a contractat un alt împrumut conform Contract nr. .X..2006.

Din verificarea balanțelor de verificare, precum și a contului 167 "*Alte împrumuturi și datorii asimilate*" a rezultat că S.C. .X. S.R.L. a înregistrat la data de 01.11.2005 un împrumut aferent contractului nr. .X..2002, în valoare de .X. USD (echivalentul a .X. lei).

Conform extrasului de cont din data de 22.11.2005 eliberat de Banca .X. .X., S.C. .X. S.R.L., a rambursat în data de 22.11.2005, suma de .X. USD, reprezentând soldul neachitat din împrumutul contractat de la .X. .X. Olanda, în data de 16.10.2002.

Cu suma împrumutată în baza Contractului nr. .X..2005 a fost rambursat, în data de 27.09.2006, creditul ce face obiectul Contractului nr. .X..2006.

Din verificarea extraselor de cont s-a constatat că societatea a primit la data de 13.09.2007, suma de **.X.** USD și **.X.** EUR reprezentând sumă aferentă Contractului de credit nr. **.X.**.2007.

La aceeași dată 13.09.2007, conform extrasului de cont, S.C. .X. S.R.L. a rambursat suma de **.X.** USD și **.X.** EUR, ce face obiectul contractului de credit nr. .X..2006.

Astfel, s-a constatat că la data restituirii creditelor societatea nu dispunea de lichiditățile necesare rambursării creditelor la termenele stabilite prin Contractele nr. .X..2005 și nr. .X..2006 restituirea împrumutului efectuându-se din sumele împrumutate, de regulă în aceeași zi în care au fost încasate.

La data de 31.12.2007 societatea a mai înregistrat în evidența contabilă un credit în valoare de **.X.** lei (**.X.** EUR) din valoarea împrumutului contractat de la .X. .X. din Olanda, societatea a restituit integral împrumuturile din alte sume împrumutate, de regula în aceeași zi, din împrumuturile primite de la .X. .X. din Olanda, (sumele rambursate au debitat, respectiv creditat, cu o zi înainte sau în aceeași zi, contul 5124 "*Conturi la bănci în valută*" deschis de S.C. .X. S.R.L. la Banca .X. .X.) clauza contractuală referitoare la restituirea împrumutului fiind formală și insuficientă pentru încadrarea împrumutului ca împrumut pe termen scurt, iar realitatea perioadei pentru care societatea este împrumutată fiind dată de informațiile din situațiile financiare (extrase de cont, conturi de evidență), în condițiile în care la data

restituirii societatea nu dispunea de lichiditățile necesare rambursării creditului la termenele stabilite prin Contractele nr. .X..2005 și nr. .X..2006.

Din verificarea evidentei contabile și fiscale s-a constatat că în mod eronat societatea a considerat creditele respective pe termen scurt, justificând ca perioada de rambursare este un an de la data punerii la dispoziție a creditului, în fapt împrumuturile obținute ulterior Contractului nr. .X..2002 nu fac decât să prelungească termenul de rambursare a creditului obținut inițial.

Organele de inspecție fiscală au constatat că și în situația în care termenul de rambursare stipulat în contract este de un an, creditul contractat s-a derulat pe o perioadă mai mare de un an, astfel că numai clauza referitoare la restituirea împrumutului nu este suficientă pentru încadrarea împrumuturilor.

În ceea ce privește conținutul economic al împrumutului, respectarea scopului pentru care au fost obținute împrumuturile, potrivit prevederilor art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal sunt deductibile numai cheltuielile realizate în scopul obținerii de venituri impozabile, iar prevederile art.23 alin.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal reglementează deductibilitatea cheltuielilor cu dobânzile și diferențele de curs valutar în situația în care gradul de îndatorare este mai mare decât 3.

Ca urmare, s-a constatat că și în situația în care creditele contractate respectă scopul economic al tranzacției conform prevederilor art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal și art.21 alin.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal sunt deductibile limitat.

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat că aceste credite constituie în fapt un singur împrumut pe termen lung, iar referitor la capitalul împrumutat, s-a constatat că sunt aplicabile prevederile pct.63 paragraful 2 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal. Astfel gradul de îndatorare, conform art.23 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, este cel calculat prin Raportul de inspecție fiscală nr. .X..2011, respectiv:

- pentru anul 2006 grad de îndatorare mai mare decât trei;
- pentru anul 2007 grad de îndatorare mai mare decât trei.

Urmarea calculării gradului de îndatorare, s-au stabilit ca nedeductibile fiscal, pentru anul 2006, cheltuieli cu dobânda în suma .X. lei, și pentru anul 2007 cheltuieli cu dobânda în suma .X. lei, precum și pierderea netă din diferența de curs valutar în suma de .X. lei aferenta împrumuturilor contractate în perioada verificată.

Prin contestație societatea susține că a primit de la .X. .X. o finanțare de tip revolving ceea ce reprezintă o facilitate de creditare sau linie de creditare ce reprezintă un cadru legal în baza căruia beneficiarul facilității are dreptul să tragă/solicite un număr variabil de tranșe de împrumut în

functie de necesitatile generate de desfasurarea activităților economice curente. Prin incheierea contractului de finantare societatea are dreptul ca in limita unei sume plafon determinate, precum si pe o durata determinata (de exemplu un an) sa solicite finantare pe termen scurt sub forma unor tranșe de imprumut. Acest tip de finantare este frecvent utilizat de catre operatorii economici pentru acoperirea nevoilor curente de lichiditati datorita flexibilitatii in privinta sumelor și costurilor, precum și a accesului rapid la finanțare in functie de necesitati. Un alt avantaj al acestui tip de finantare este constituit de faptul că dobanda este datorata doar pentru finantarile solicitate efectiv. În susținere societatea prezintă definițiile creditelor de tip revolving și a caracteristicilor liniilor de credit conform Regulamentului nr.31/2011 privind raportarea de date și informații statistice la Banca Națională a României.

Totodată, contestatara susține că nu este de acord cu constatarea organelor de inspecție fiscală potrivit căreia sumele au fost obtinute de la societatea din Olanda pentru restituirea creditelor restante, acestea fiind obținute pentru activitățile zilnice, iar cheltuielile cu dobanzile și diferentele de curs valutar sunt deductibile fiind aferente unui imprumut pe termen scurt ce nu poate fi reclasificat intr-unul pe termen lung.

De asemenea, societatea susține că aceste cheltuieli sunt reglementate la art.23 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal care stabilește criteriile de deductibilitate în funcție de durata contractului de împrumut astfel că, aceste cheltuieli cu dobânzile sunt aferente unui credit acordat în scopuri comerciale și sunt cheltuieli deductibile fiscal.

Totodată, contestatara susține că nu este corect sa se considere contractul cadru ca fiind un contract de imprumut in sine in scopul stabilirii implicatiilor fiscale, ci fiecare dintre respectivele trageri trebuie privita in mod independent, ca un imprumut solicitat de catre beneficiar. Linia de creditare stabileste doar conditiile generale de creditare, fara a implica acordarea efectiva a creditului, pana la solicitarea beneficiarului. **Prin urmare durata creditarii trebuie calculata in functie de perioada inregistrata intre momentul incasarii sumei creditului tras si respectiv rambursarea acestuia.**

In sustinerea interpretarii conform careia fiecare tragere trebuie judecata drept un credit pe termen scurt, contestatara prezintă argumentele:

Beneficiarul nu primeste lichiditati decat in suma si la data la care isi exercita dreptul de a apela la linia de creditare stabilita in baza contractului cadru de creditare.

Beneficiarul, in conditiile existentei liniei de creditare solicita anumite sume cu titlu de imprumut, nivelul efectiv al imprumutului fiind determinat de necesitatile de lichiditati aparute in cursul activitatii sale economice, iar momentul la care il solicita este determinat de scadentele platilor catre furnizori.

In functie de lichidatile aflate la dispozitia beneficiarului provenite din activitatile economice desfasurate, beneficiarul ramburseaza din sumele trase cu titlu de credit, pe intreaga perioada a liniei de creditare.

Creditul este utilizat pentru acoperirea nevoilor curente de lichiditati (achizitii de materii prime) si este rambursat din incasarile obtinute din activitatile curente.

Potrivit celor prezentate contestatara susține că in situatia in care s-ar presupune ca incheierea succesiva a unor contracte de finantare reprezinta o prelungire a creditului initial, nu este corecta incadrarea finantarii de tip linie de credit in categoria creditelor cu termen de rambursare mai mare de un an. Motivul este ca aceste contracte la care fac referire organele de inspectie fiscala reprezinta cadrul general de finantare, iar creditarea efectiva a societatii se face doar prin tragerea transelor de credit.

In cazul finantarii primite de SC .X. SRL, caracteristicile enumerate pot fi confirmate prin miscarile evidentiata in fisa contului 519 "*Credite bancare pe termen scurt*" aferenta facilitatii de finantare primita din partea .X. .X., unde sunt prezentate atat tragerile de credit efectuate de catre SC .X. SRL, cat si rambursarile efectuate de aceasta pe intreg parcursul valabilitatii facilitatii de finantare.

Spre exemplificare, societatea prezinta situatia contractului de finantare nr. .X..2005 corespunzatoare facilitatii de creditare oferite de .X. .X. catre SC .X. SRL, pe parcursul anului 2006, așa cum rezultă din fisa contului 519 "*Credite bancare pe termen scurt*" in perioada respectiva. Avand in vedere volumul mare de informatii care trebuie analizat pentru determinarea tuturor sumelor platite in baza extraselor de cont, societatea prezinta doar situatia aferenta anului 2006, an in care contractul de finantare nr. .X..2005 a ajuns la scadenta, dar și anul in care a fost semnat, contractul de finantare nr. .X..2006.

Astfel, in data de 2005 societatea a înregistrat suma de .X. lei in creditul contului 519 "*Credite bancare pe termen scurt*" reflectand suma creditului trasa in baza facilitatii de credit oferite de .X. .X.. In urma rambursarilor efectuate in cursul anului 2005, suma de rambursat aferenta creditului de .X. lei, existenta in sold la 1 ianuarie 2006, a fost de .X. lei.

In perioada 2-8 februarie 2006, societatea a rambursat catre .X. .X. suma de **.X.** lei. Ulterior, societatea susține că a continuat sa efectueze rambursari in contul primei sume de credit pe care a primit-o in baza Contractului nr. .X..2005 din incasarile obtinute din activitatea economica curenta. Astfel, suma de .X. lei a fost rambursata integral la data de 26 octombrie 2006. De asemenea, contestatara arată că întrucât suma initiala a acestui credit a fost primita la data de 21 noiembrie 2005, creditul a fost restituit intr-un termen mai mic de un an. Prin urmare, societatea susține că suma primita cu titlu de credit in data de 2005 in baza facilitatii de finantare, trebuie considerata drept un credit cu termen de rambursare sub un an, care

nu intra in calculul gradului de indatorare conform art.23 alin.(1) din Codul Fiscal. Astfel, societatea susține că includerea acestor finantari in calculul gradului de indatorare al societatii pe anul 2006 nu este corecta si nu corespunde substantei economice a finantarii respective, aceasta finantare fiind platita pentru asigurarea nevoilor curente ale activitatii economice, iar rambursarea a fost efectuata progresiv, in principal din lichiditatile obtinute din activitatile curente, asa cum reiese din fisa contului 519 "*Credite bancare pe termen scurt*".

La data de 08.02.2006 societatea a inregistrat in creditul contului 519 "*Credite bancare pe termen scurt*" aferent facilitatii de credit conform contractului nr. .X..2005 suma celui de-al doilea credit in valoare de .X. lei obtinuta in baza liniei de finantare deschisa pe perioada valabilitatii contractului.

Dupa rambursarea totala a sumei de credit primită in data de 2005 sumele rambursate si inregistrate in debitul contului 519 "*Credite bancare pe termen scurt*" aferente facilitatii de credit primite de la societatea din Olanda, se folosesc pentru rambursarea urmatoarei sume de credit in valoare de .X. lei, in ordine cronologica. Pe baza rambursarilor efectuate de catre societate **acest credit este rambursat integral in data de 31 octombrie 2005, intr-un termen mai mic de un an.**

Contestatară susține că si in situatia in care s-ar accepta interpretarea organelor de inspectie fiscala conform careia linia de creditare s-a prelungit succesiv, avand in vedere modul de operare a unei astfel de finantari, nu este corecta incadrarea tragerilor de credit in categoria creditelor pe termen lung, in baza argumentelor si caracteristicilor mentionate mai sus.

De asemenea, arată că acest tratament fiscal al cheltuielilor cu dobanzile aferente facilitatilor de credit prezentat pentru anul 2006 trebuie aplicat pentru toti anii avand in vedere că toate creditele pe termen scurt trase in interiorul perioadei de valabilitate a liniei de creditare sunt rambursate in mai puțin de un an nu este corecta reclasificarea acestora in imprumuturi pe termen lung.

Prin urmare, contestatară susține că gradul de indatorare trebuie calculat tinand cont de principiile de baza ale activitatii de creditare si, respectiv caracteristicile unei finantari de tip linie de creditare/revolving.

Potrivit argumentelor prezentate contestatară solicita anulara deciziei de impunere contestată in scopul reflectarii corecte a tratamentului fiscal al dobanzilor si diferentelor de curs valutar astfel cum rezulta din calculul gradului de indatorare.

Ca urmare, societatea învedereaza faptul ca limitarea prevazuta la art.23 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile și completările ulterioare, nu era aplicabila împrumuturilor contractate, acestea avand o perioada de rambursare ce nu depășește un an.

Referitor la capitalul imprumutat, in conformitate cu pct.63 din H.G. nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului Fiscal, societatea arată că trebuie sa existe o prelungire a termenului de rambursare a imprumutului, posibilitate care in practica societatii nu a fost necesara, intrucat creditele au fost restituite integral in conformitate cu prevederile contractuale, și anume intr-o perioada mai mica de un an.

În concluzie, contestatara arată:

Ceditarea efectiva s-a realizat pe perioade mai mici de un an conform prevederilor contractuale, iar rambursarea sumelor imprumutate s-a realizat in termen.

Capitalul imprumutat reprezinta totalitatea creditelor și imprumuturilor cu termen de rambursare peste un an potrivit clauzelor contractuale, iar in situatia creditelor cu termen de rambursare mai mic de un an legea prevede expres ca trebuie sa existe prelungiri ale acestui termen, astfel că, în mod eronat organele de inspectie fiscală au considerat cheltuielile cu dobânzile și diferentele de curs valutar inregistrate in perioada 2006-2007 ca fiind nedeductibile la calculul impozitului pe profit.

În drept, potrivit prevederilor art.11alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

*„(1) La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau **pot reîncadra forma unui tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției.**”*

Astfel, organele de inspecție fiscală pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al acesteia.

Conform prevederilor art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“(1) Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.”

Și potrivit dispozițiilor pct.22 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal :

“22. Cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile sunt cheltuielile înregistrate cu realizarea și comercializarea bunurilor, prestarea serviciilor sau executarea lucrărilor, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.”

Față de prevederile legale de mai sus se reține că pentru determinarea profitului impozabil sunt deductibile fiscal numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

Totodată, potrivit prevederilor art.21 alin.(3) lit.h) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“(3) Următoarele cheltuieli au deductibilitate limitată:

h) cheltuielile cu dobânda și diferențele de curs valutar, în limita prevăzută la art.23;”

Conform prevederilor art.23 alin.(1), alin.(2), alin.(3) și alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“(1) Cheltuielile cu dobânzile sunt integral deductibile în cazul în care gradul de îndatorare a capitalului este mai mic sau egal cu trei. Gradul de îndatorare a capitalului se determină ca raport între capitalul împrumutat cu termen de rambursare peste un an și capitalul propriu, ca medie a valorilor existente la începutul anului și sfârșitul perioadei pentru care se determină impozitul pe profit. Prin capital împrumutat se înțelege totalul creditelor și împrumuturilor cu termen de rambursare peste un an, potrivit clauzelor contractuale.

(2) În condițiile în care gradul de îndatorare a capitalului este peste trei, cheltuielile cu dobânzile și cu pierderea netă din diferențele de curs valutar sunt nedeductibile. Acestea se reportează în perioada următoare, în condițiile alin.(1), până la deductibilitatea integrală a acestora.

(3) În cazul în care cheltuielile din diferențele de curs valutar ale contribuabilului depășesc veniturile din diferențele de curs valutar, diferența va fi tratată ca o cheltuială cu dobânda, potrivit alin.(1), deductibilitatea acestei diferențe fiind supusă limitei prevăzute la alin.(1). Cheltuielile din diferențele de curs valutar, care se limitează potrivit prezentului alineat, sunt cele aferente împrumuturilor luate în calcul la determinarea gradului de îndatorare a capitalului.

[...]

(5) În cazul împrumuturilor obținute de la alte entități, cu excepția celor prevăzute la alin. (4), dobânzile deductibile sunt limitate la:

a) nivelul ratei dobânzii de referință a Băncii Naționale a României, corespunzătoare ultimei luni din trimestru, pentru împrumuturile în lei; și

b) nivelul ratei dobânzii anuale de 9%, pentru împrumuturile în valută. Acest nivel al ratei dobânzii se aplică la determinarea profitului impozabil aferent anului fiscal 2004. Nivelul ratei dobânzii pentru împrumuturile în valută se actualizează prin hotărâre a Guvernului.

(6) Limita prevăzută la alin.(5) se aplică separat pentru fiecare împrumut, înainte de aplicarea prevederilor alin.(1) și (2).”

Conform prevederilor de la pct.60, 61 și 63 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal :

“60. În cazul în care capitalul propriu are o valoare negativă sau gradul de îndatorare este mai mare decât 3, cheltuielile cu dobânzile și cu pierderea netă din diferențele de curs valutar sunt nedeductibile. Acestea se reportează în perioada următoare, în condițiile art.23 alin. (1) din Codul fiscal, până la deductibilitatea integrală a acestora.

61. Intră sub incidența art.23 alin.(3) din Codul fiscal numai pierderea netă din diferențele de curs valutar aferente capitalului împrumutat.

[...]

63. În sensul art.23 alin.(1) din Codul fiscal, prin capital împrumutat se înțelege totalul creditelor și împrumuturilor cu termen de rambursare peste un an începând de la data încheierii contractului, cu excepția celor prevăzute la alin.(4) al art.23 din Codul fiscal, indiferent de data la care acestea au fost contractate.

În capitalul împrumutat se includ și creditele sau împrumuturile care au un termen de rambursare mai mic de un an, în situația în care există prelungiri ale acestui termen, iar perioada de rambursare curentă, însumată cu perioadele de rambursare anterioare ale creditelor sau împrumuturilor pe care le prelungesc, depășește un an.”

Conform prevederilor legale mai sus invocate, gradul de îndatorare se determină ca raport între capitalul împrumutat cu termen de rambursare peste un an și capitalul propriu, ca medie a valorilor existente la începutul anului și sfârșitul perioadei pentru care se determină impozitul pe profit, iar prin capital împrumutat se înțelege totalul creditelor și împrumuturilor cu termen de rambursare peste un an, începând de la data încheierii contractului, indiferent de data la care acestea au fost contractate. În condițiile în care gradul de îndatorare a capitalului este peste trei, cheltuielile cu dobânzile și cu pierderea netă din diferențele de curs valutar sunt nedeductibile, acestea reportându-se în perioada următoare până la deductibilitatea integrală a acestora.

De asemenea, în capitalul împrumutat se includ și creditele sau împrumuturile care au un termen de rambursare mai mic de un an, în situația în care există prelungiri ale acestui termen, iar perioada de rambursare curentă, însumată cu perioadele de rambursare anterioare ale creditelor sau împrumuturilor pe care le prelungesc, depășește un an.

Astfel, potrivit prevederilor legale caracterul deductibil al cheltuielilor cu dobânzile și cu pierderea netă din diferențe de curs valutar aferente împrumuturilor se stabilește conform prevederilor art.23 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Ca urmare, aceste cheltuieli cu dobânzile și cu pierderea netă din diferențe de curs valutar aferente împrumuturilor sunt integral deductibile la calculul profitului impozabil cu condiția ca gradul de îndatorare să fie mai mic sau egal cu trei.

Din constatări reiese că, pe perioada verificată, gradul de îndatorare este mai mare decât trei, la calculul acestuia organele de inspecție fiscală au avut în vedere faptul că societatea a restituit împrumuturile contractate din alte credite primite, de regula în aceeași zi, respectiv din alte împrumuturi primite de la .X. .X. din Olanda, clauza contractuală referitoare la termenul de restituire a împrumutului fiind formală și insuficientă pentru încadrarea împrumutului ca împrumut pe termen scurt.

Astfel, s-a constatat că la data restituirii împrumuturilor contractate societatea nu dispunea de lichiditățile necesare rambursării la termenele stabilite prin Contractele nr. .X..2005 și nr. .X..2006 restituirea împrumutului efectuându-se din alte sume împrumutate, de regulă în aceeași zi cu tragerea efectuată, fapt ce rezultă din documentele financiare, respectiv sumele rambursate au debitat și creditat, cu o zi înainte sau în aceeași zi, contul 5124 "Conturi la bănci în valută" deschis de societate la Banca .X..

De asemenea, din raportul de inspecție fiscală rezultă că și în situația în care societatea a încheiat mai multe contracte de împrumut cu termene de rambursare de un an, în fapt, societatea a fost împrumutată pentru o perioadă mai mare de un an, toate împrumuturile au fost contractate de la aceeași persoană .X. .X. din Olanda - acționar principal al societății, au aceleași clauze contractuale, **clauza contractuală privind termenul fiind formală întrucât creditul contractat s-a derulat pe o perioadă mai mare de un an așa cum a rezultat din documentele analizate.**

Față de cele constatate organul de soluționare a contestației reține faptul că aspectul conform căruia scopul împrumutului a fost acela de a utiliza creditele contractate pentru activitatea curentă.

Respectarea scopului pentru care au fost obținute împrumuturile presupune justificarea cheltuielilor efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, respectiv justificarea deductibilității cheltuielilor cu dobânzile și pierderea netă din diferențe de curs valutar aferente împrumuturilor conform art.21 alin.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, care, din punct de vedere fiscal, este limitată în funcție de respectarea prevederilor art.23 din același act normativ.

Astfel, se reține că, deși contractele de credit au ca scop desfășurarea activității curente acestea au fost rambursate, în principal, din sumele încasate din creditele următoare, contractate înaintea expirării termenului de rambursare a creditului curent, în condițiile în care fiecare

împrumut ar fi trebuit să fie rambursat din veniturile obținute din activitatea curentă.

Organul de soluționare a contestației reține că și în situația în care aceste împrumuturi au respectat scopul pentru care au fost achiziționate, respectiv pentru desfășurarea activității curente aducătoare de venituri impozabile, caracterul deductibil al cheltuielilor cu dobânzile și pierderea netă din diferențe de curs valutar aferente împrumuturilor se stabilește în urma analizării acestora în conformitate cu prevederile art.23 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, potrivit prevederilor art.23 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare “[...] *cheltuielile cu dobânzile sunt integral deductibile în cazul în care gradul de îndatorare a capitalului este mai mic sau egal cu trei*”, iar gradul de îndatorare a capitalului se determină ca raport între capitalul împrumutat cu termen de rambursare peste un an și capitalul propriu, ca medie a valorilor existente la începutul anului și sfârșitul perioadei pentru care se determină impozitul pe profit.

Prin capital împrumutat se înțelege totalul creditelor și împrumuturilor cu termen de rambursare peste un an, potrivit clauzelor contractuale.

Conform pct.63 Normelor Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin HG nr,44/2004, dat în explicitarea prevederilor art.23 alin.(1), la paragraful 2 se prevede că în capitalul împrumutat se includ și creditele sau împrumuturile care au un termen de rambursare mai mic de un an, în situația în care există prelungiri ale acestui termen, iar perioada de rambursare curentă, însumată cu perioadele de rambursare anterioare ale creditelor sau împrumuturilor pe care le prelungesc, depășește un an.

Astfel, potrivit art.6 pct.b, respectiv b.3) din Regulamentul nr.31/2011 privind raportarea de date și informații statistice la Banca Națională a României, creditele de tip revolving sunt :

“b3) credite reînnoibile automat (revolving) și credite acordate pe descoperit de cont (overdrafts).

Toate creditele reînnoibile automat au următoarele caracteristici:

- 1. debitorul poate utiliza sau retrage fonduri într-o limită de credit anterior aprobată, fără a notifica în prealabil creditorul;*
- 2. valoarea creditului disponibil poate crește și descrește pe măsură ce fondurile sunt împrumutate și rambursate;*
- 3. creditul poate fi utilizat în mod repetat;*
- 4. nu există obligația rambursării regulate a fondurilor.*

Creditele reînnoibile automat includ sumele obținute printr-o linie de credit și nerambursate încă (sumele neachitate).

O linie de credit este un acord între un creditor și un debitor, care permite debitorului să ia avansuri, pe parcursul unei perioade definite și într-o anumită limită și să le ramburseze oricând înainte de o dată stabilită. Sumele disponibile printr-o linie de credit care nu au fost trase sau care au fost deja rambursate nu trebuie încadrate la niciuna dintre categoriile de bilanț.

*Descoperitul de cont reprezintă un sold debitor al unui cont curent. **Atât creditele reînnoibile automat, cât și creditele acordate pe descoperit de cont exclud creditele acordate prin intermediul cardurilor de credit.** Suma totală datorată de către debitor trebuie raportată, indiferent dacă aceasta se încadrează sau nu în limita convenită în prealabil între creditor și debitor cu privire la valoarea și/sau perioada maximă a creditului;”*

De asemenea, conform definițiilor date de autoritățile în materie creditul revolving este un credit reînnoibil în mod automat, fara negocieri suplimentare cu banca ce l-a acordat, pana la epuizarea unui plafon prestabilit sau pana la epuizarea perioadei pentru care a fost acordat. În domeniul comerțului exterior se folosește frecvent pentru finanțarea exportului de către banca. Se acordă pentru exporturile care se încasează în tranșe regulate, în funcție de vânzări și de ciclul de producție.

Se reține că, în cazul în speță, creditele nu au fost contractate cu instituții bancare, deci nu se încadrează în excepțiile prevăzute la art.23 alin.(4) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora :

“(4) Dobânzile și pierderile din diferențe de curs valutar, în legătură cu împrumuturile obținute direct sau indirect de la bănci internaționale de dezvoltare și organizații similare, menționate în norme, și cele care sunt garantate de stat, cele aferente împrumuturilor obținute de la instituțiile de credit române sau străine, instituțiile financiare nebancale, de la persoanele juridice care acordă credite potrivit legii, precum și cele obținute în baza obligațiilor admise la tranzacționare pe o piață reglementată nu intră sub incidența prevederilor prezentului articol”,

astfel fiind aplicabile prevederile art.23 alin.(1-3) și alin.(5) din actul normativ invocat.

Astfel, potrivit celor de mai sus o linie de credit este un acord între un creditor și un debitor, care permite debitorului să ia avansuri, pe parcursul unei perioade definite și într-o anumită limită și să le ramburseze oricând înainte de o dată stabilită.

Ca urmare, contractele încheiate de societatea contestatară cu .X. .X. din Olanda - acționar principal al societății, au clauze referitoare la restituirea împrumuturilor în sensul că restituirea se poate efectua în funcție de posibilitățile financiare ale debitorului, dar nu mai târziu de termenul de un an prevăzut în contracte.

Pe cale de consecință, nu poate fi reținută susținerea contestatarii conform căreia organele de inspecție fiscală ar fi trebuit să stabilească durata

contractului de credit încheiat de la data tragerii sumei și nu de la data încheierii contractului având în vedere că începând cu data la care a fost încheiată/legalizată convenția între părți, clauzele acesteia sunt obligatorii.

Potrivit art.1166 din Legea nr.287/2009 privind Codul Civil, republicată, *“Contractul este acordul de voință dintre două sau mai multe persoane cu intenția de a constitui, modifica sau stinge un raport juridic”*, iar potrivit art.1270 din același act normativ *“Contractul valabil încheiat are putere de lege între părțile contractante”*, pentru ca art.11 din același act normativ să stabilească și condiția generală de neaplicare a clauzelor contractuale dintre părți, respectiv *“Nu se poate deroga prin convenții sau acte juridice unilaterale de la legile care interesează ordinea publică sau de la bunele moravuri”*, prin ordine publică înțelegându-se ansamblul de norme juridice care stau la baza funcționării unui stat de drept.

Termenul prevăzut într-un contract semnifică executarea obligației, fiind stabilit pentru exprimarea forței obligatorii a contractelor.

Potrivit art.1413 alin.(1) din Codul civil, termenul profită debitorului, iar potrivit art.1411 alin.(2) din același act normativ *“termenul poate fi stabilit de părți sau de instanță ori prevăzut de lege”*.

Așadar, orice contract, deci și un contract de împrumut, trebuie să aibă prevăzut un termen pe durata căruia se derulează și la împlinirea căruia obligația se stinge.

Regula generală este că în situația în care într-un contract nu se prevede un termen de la care începe să curgă efectele acestuia, contractul devine valabil și obligatoriu între părți de la data semnării.

Ca urmare, indiferent de data la care are loc tragerea sumelor clauza contractuală referitoare la termenul de rambursare este obligatorie, iar faptul că dobânzile la împrumuturi se calculează în funcție de data tragerii sumelor nu are relevanță întrucât organele de inspecție fiscală nu au analizat modul de calcul al dobânzilor ci caracterul deductibil/nedeductibil al acestora.

Mai mult, din exemplul prezentat de contestatară în contestație rezultă că rambursarea creditului încheiat conform Contractului nr. .X..2005 a depășit termenul de un an, respectiv data de 01.10.2006, considerând în mod eronat că termenul de rambursare a sumei trasă la data de 2005 se împlinește la data de 2006, ulterior datei de 01.10.2006, prevăzută în contract.

Ca urmare, organul de soluționare a contestației reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au determinat capitalul împrumutat prin includerea în calculul acestuia a împrumuturilor cu termen de un an pentru care s-a prelungit termenul de rambursare la o dată ulterioară, ce depășește termenul de un an prevăzut în contracte.

În consecință, determinarea capitalului împrumutat conform celor prezentate mai sus a condus la stabilirea gradului de îndatorare al societății

mai mare decât trei și, deci, la stabilirea cheltuielilor cu dobânzile și pierderea netă din diferențe de curs valutar nedeductibile fiscal.

Pe cale de consecință, impozitul pe profit stabilit suplimentar ca urmare a neacceptării la deducere a cheltuielilor cu dobânzile și pierderea netă din diferențele de curs valutar este datorat de societate.

Astfel, în temeiul art.216 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora: *“(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă”* coroborate cu pct.11.1 lit.a) din Ordinul nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia *“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”, se va respinge contestația ca neîntemeiată pentru impozitul pe profit în sumă de .X. lei stabilit suplimentar prin Decizia de impunere nr..X./ 2012 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale .X..

Ca o consecință, potrivit prevederilor legale se reține că majorările/dobânzile de întârziere și penalitățile de întârziere au fost calculate la debitul stabilit suplimentar pentru care s-a respins contestația ca neîntemeiată astfel că, potrivit principiului de drept conform căruia accesoriul urmează principalul **se va respinge contestația ca neîntemeiată și pentru suma de .X. lei reprezentând dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe profit și pentru suma de .X. lei reprezentând penalități de întârziere aferente impozitului pe profit.**

2. Referitor la suma de .X. lei, reprezentând:

- **.X. lei - impozit pe profit;**
- **.X. lei - dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;**
- **.X. lei - penalități de întârziere aferente impozitului pe profit,**

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronuțe asupra deductibilității cheltuielilor cu pierderile din transportul bunurilor în condițiile în care societatea nu a prezentat documente care să justifice transportul bunurilor de la o gestiune la alta, respectiv de la furnizor la primitor și nici documente de

recepție cantitativă și calitativă care să justifice că aceste pierderi sunt de natura scăzământelor sau perisabilităților pe timpul transportului.

Perioada verificată: anul 2004 și 2006 – 2007.

În fapt, pe perioada verificată societatea a înregistrat pe cheltuieli deductibile fiscal pierderi pe timpul transportului, în sumă de .X. lei, astfel:

- .X. lei - pe anul 2004;
- .X. lei - pe anul 2006;
- .X. lei – pe anul 2007.

Din documentele analizate s-a constatat ca, **in perioada 2006-2007**, prin inregistrarea efectuata s-au corectat stocurile de marfa din diferite depozite (s-au pus de acord stocurile factice cu cele din evidenta contabila), concomitent cu emiterea facturilor de vanzare catre diversi clienti (Cereal X, Agricola .X., .X. etc.).

În ceea ce privește **anul 2004**, s-a constatat ca societatea și-a diminuat stocul de marfa la gestiunea rapita prin inscrierea generica "*Pierderi transport .X. .X.*" cu cantitatea de 11,15 tone aferenta mai multor livrari catre diverse persoane juridice romane si straine.

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu a emis in perioada supusa verificarii documente de corectare a bazei impozabile din care sa rezulte cantitatea livrata, respectiv receptionata de clientii societatii, drept pentru care aceste pierderi inregistrate in contabilitate nu pot fi alocate in mod cert unei livrari sau unui contract.

Avand in vedere ca societatea nu a intocmit niciun document din care sa rezulte ca a livrat o cantitate mai mica decat cea inscrisa in facturi (cantitatea inscrisa in aviz si in facturi nefiind corectata pentru diferentele cantitative), organele de inspecție fiscală au stabilit cheltuielile in suma de .X. lei ca fiind nedeductibile conform art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Prin contestație, societatea invocă prevederile H.G nr.684/2003 pentru modificarea și completarea Normelor metodologice de aplicare a prevederilor Ordonantei de urgenta a Guvernului nr.141/2002 privind reglementarea depozitarii semințelor de consum, Norme Tehnice privind determinarea și aplicarea scazamintelor și perisabilităților pentru semintele de consum depozitate, ale HG nr.111/2002 privind stabilirea procentelor maxime admise ca pierderi tehnologice în timpul manipularii și depozitarii marfurilor solide și lichide, în vrac, în porturile maritime și fluviale romanești, și Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Contestatară arată că în mod eronat organele de inspecție fiscală au constatat ca fiind nedeductibile aceste cheltuieli în baza art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal și ale HG nr.684/2003, intrucât **are**

dreptul să calculeze și să înregistreze cheltuieli cu scăzămintele și cu perisabilitățile care se încadrează prevederile legale în vigoare, respectiv H.G. nr.684/2003.

Societatea susține că **natura acestor cheltuieli constă în aceea că reprezintă scazaminte și perisabilități reglementate prin H.G nr.684/2003** și coroborate cu prevederile art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, deductibilitatea cheltuielilor rezultă din aplicarea coeficientilor stabiliți prin prevederile legale pentru calculul perisabilitatilor și scazamintelor.

De asemenea, arată că organele de inspecție fiscală nu au efectuat recalcularea limitelor de perisabilitati și scazaminte prevazute de actele normative in vigoare la acea data.

În drept, potrivit prevederilor art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aplicabile în perioada verificată:

“(1) Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.”

Potrivit pct.22 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal :

“22. Cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile sunt cheltuielile înregistrate cu realizarea și comercializarea bunurilor, prestarea serviciilor sau executarea lucrărilor, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.”

Conform prevederilor legale de mai sus se reține că pentru determinarea profitului impozabil sunt deductibile fiscal numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri.

De asemenea, art.21 alin.(3) lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și cvompletările ulterioare:

“(3) Următoarele cheltuieli au deductibilitate limitată:

d) perisabilitățile, în limitele stabilite de organele de specialitate ale administrației centrale, împreună cu instituțiile de specialitate, cu avizul Ministerului Finanțelor Publice;”

și potrivit pct.35 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

“35. Nu sunt considerate perisabilități pierderile tehnologice care sunt cuprinse în norma de consum proprie necesară pentru fabricarea unui produs sau obținerea unui serviciu.”

Potrivit prevederilor legale de mai sus rezultă că sunt deductibile cheltuielile cu perisabilitățile, în limitele stabilite de organele de specialitate ale administrației centrale, împreună cu instituțiile de specialitate, cu avizul Ministerului Finanțelor Publice.

Totodată, conform prevederilor art.21 alin.4 lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:[...]

f) cheltuielile înregistrate în contabilitate, care nu au la bază un document justificativ, potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune, după caz, potrivit normelor;”

Iar potrivit pct.44 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

“44. Înregistrările în evidența contabilă se fac cronologic și sistematic, pe baza înscrisurilor ce dobândesc calitatea de document justificativ care angajează răspunderea persoanelor care l-au întocmit, conform reglementărilor contabile în vigoare.”

De asemenea, conform art.6 alin.(1) din Legea contabilității nr.82/1991, republicată în anul 2002:

“(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.”

Potrivit prevederilor legale rezultă că sunt deductibile numai cheltuielile pentru care sunt prezentate documente justificative.

Față de cele de mai sus se reține că prin raportul de inspecție fiscală nu au fost acceptate la deducere cheltuielile în sumă de .X. lei pe motiv că :

Pe perioada 2006-2007, din documentele prezentate a rezultat că societatea a corectat stocurile de marfă din diferite depozite, respectiv s-au pus de acord stocurile factice cu cele din evidenta contabila, concomitent cu emiterea facturilor de vanzare catre diversi clienti (Cereal .X., Agricola .X., .X. etc.).

Pe **anul 2004**, din documentele prezentate a rezultat că societatea și-a diminuat stocul de marfa la gestiunea rapita prin inscrierea generica "pierderi transport .X. .X." cu cantitatea de 11,15 tone aferenta mai multor livrari catre diverse persoane juridice.

Având în vedere că societatea nu a emis în perioada supusa verificării documente de corectare a bazei de impunere din care să rezulte cantitatea livrată, respectiv recepționată de clienții societății, pierderile înregistrate în contabilitate neputând fi alocate în mod cert unei livrări sau unui contract, în temeiul art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală nu au acceptat la deducere aceste cheltuieli.

Față de constatările organelor de inspecție fiscală, din documentele anexate la contestație rezultă următoarele:

Pentru anul 2004 societatea a prezentat documentul “*Situație stoc marfă - rapiță*” pe luna august 2004 în care a evidențiat cantitatea de 11,15 tone reprezentând “*pierderi transport .X. – .X.*”, în rândul imediat următor după achizițiile de la furnizorul .X. cu un număr de trei facturi emise în data de 31.08.2004.

De asemenea, contestatara a atașat un document întocmit pe luna septembrie 2004 din care rezultă transportul cantităților de semințe de rapiță de la furnizorul .X. și în care este specificată cantitatea brută, **scăzăminte datorate umidității și impurităților** și cantitatea netă recepționată de **.X.** tone din total cantitate avizată, respectiv **.X.** tone.

Astfel, referitor la diferența de **.X.** tone dintre cantitatea brută și cantitatea netă recepționată din documente reiese că aceasta reprezintă scăzăminte, respectiv scăderi în greutate ale semințelor de consum, ca urmare a reducerii umidității și conținutului de impurități și/sau corpuri străine.

Prin HG nr.684/2003 pentru modificarea și completarea Normelor metodologice de aplicare a prevederilor Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 141/2002 privind reglementarea depozitării semințelor de consum, regimul certificatelor de depozit pentru acestea și constituirea Fondului de garantare pentru certificatele de depozit și pentru stabilirea contravențiilor și a modului de sancționare a acestora, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.82/2003, se prevede:

“Anexa 3 cap.1

1.4.1.1. Scăzămintele se referă la cantitățile de semințe de consum care au înregistrat îmbunătățiri de calitate, prin reducerea umidității și a conținutului de impurități și/sau corpuri străine în perioada de gestiune și se determină prin calcul, aplicându-se formula de calcul specifică.

Scăzămintele se calculează în baza documentelor care atestă oficial atât umiditatea și conținutul de impurități și/sau corpuri străine la intrarea și la ieșirea semințelor de consum în/din gestiune, cât și

cantitatea și componența gozurilor rezultate în urma condiționărilor efectuate în perioada de gestiune.”

1.4.1.2. Perisabilitățile reprezintă scăderile în greutate ce se produc în perioada de gestiune a semințelor de consum, prin depozitarea, manipularea, transportul și respirația acestora, și se determină conform prezentelor norme tehnice.

Normele de perisabilitate cuprinse în tabelele nr.1 și 2 sunt maxime și se aplică pentru scăderile în greutate efective, constatate în condițiile respectării tehnologiilor și a altor reglementări cu privire la recepția, condiționarea, depozitarea, păstrarea și valorificarea semințelor de consum, precum și a standardelor în vigoare.”

Față de prevederile legale mai sus invocate și de argumentul conform căruia aceste diferențe ar reprezenta scăzăminte se reține că la dosarul cauzei **nu sunt prezentate documente care să ateste oficial umiditatea și conținutul de impurități în vederea justificării celor stipulate în documentul anexat la contestație**, respectiv buletin de cântarire analiza și recepție (BCAR), certificat de depozit, tichet de laborator, etc. întocmite în conformitate cu prevederile HG nr.175/1984 privind aprobarea normelor tehnice referitoare la recepția la fondul de stat a cerealelor, leguminoaselor boabelor și semințelor oleaginoase și condițiile de calitate a acestora, care se întocmesc de către depozite sau silozuri în vederea evidenței cantităților de cereale recepționate de acestea și nici avizele de însoțire a mărfii pe timpul transportului, documente de transport, respectiv orice alte documente care să ateste transportul semințelor de rapiță și recepția acestora în condițiile de calitate prevăzute de actele normative.

Mai mult, se reține că în acest caz este vorba de diferențe cantitative rezultate ca urmare a intrării în gestiune a cantităților de rapiță transportate de la furnizorul .X. și nu ca urmare a transportului semințelor în cadrul aceleiași gestiuni, în incinta sau în afara depozitului astfel că, nu pot reprezenta perisabilități pe timpul transportului și nu pot fi aplicate cotele procentuale de perisabilitate pentru semințele de cereale transportate cu mijloace auto sau C.F. în cadrul aceleiași gestiuni prevăzute la pozițiile 9 și 10 din Tabelul nr.1 *“Perisabilități la manipulare, depozitare și transport”*, în atare situații diferența cantitativă se justifică cu ocazia recepției bunurilor la intrarea în gestiunea primitorului sau, ulterior, prin corectarea cantității din facturile de achiziție.

Pentru anul 2006 societatea prezintă la contestație documentul *“Situație stoc marfă – grâu”* pe luna septembrie 2006 -gestiunea .X. în care a evidențiat cantitatea de 2,33 tone reprezentând *“pierderi transport”*, înscrisă în rândul imediat următor după poziția în care este consemnat *“transfer de la .X.”* pentru cantitatea de 963,69 tone.

De asemenea, contestatara a atașat documentul “*Situație stoc marfă – grâu*” pe luna septembrie 2006 – gestiunea .X. din care reiese Transfer la .X. .X. a cantității de 963,69 tone.

Ca urmare din documentele prezentate reiese că a avut loc un transfer între gestiuni, respectiv de la gestiunea .X. la gestiunea .X., fără ca din documente să rezulte dacă ambele gestiuni aparțin societății contestatare.

Astfel, cantitatea de 2,33 tone s-ar putea încadra în categoria pierderilor din transportul efectuat între gestiuni conform prevederilor pct.2.2 din HG nr.684/2003 pentru modificarea și completarea Normelor metodologice de aplicare a prevederilor Ordonanței de urgență a Guvernului nr.141/2002 privind reglementarea depozitării semințelor de consum, regimul certificatelor de depozit pentru acestea și constituirea Fondului de garantare pentru certificatele de depozit și pentru stabilirea contravențiilor și a modului de sancționare a acestora, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 82/2003, potrivit căroră:

2.2. Determinarea perisabilităților

[...]

2.2.3. Scăderea în greutate prin transportul produselor - tabelul nr. 1 - se determină raportându-se norma de perisabilitate la cantitatea efectiv transportată în cadrul aceleiași gestiuni, în incinta sau în afara depozitului, cu mijloace de transport auto sau pe calea ferată, dacă există dovada efectuării acestei operațiuni”, dacă societatea justifică cu certificate de depozit că ambele gestiuni (depozite) aparțin acesteia.

În caz contrar se află în situația analizată pe anul 2004, respectiv transportul bunurilor de la furnizor la primitor, diferențele cantitative justificându-se cu ocazia recepției bunurilor la intrarea în gestiunea primitorului sau, ulterior, prin corectarea cantității din facturile de achiziție.

Întrucât la contestație nu sunt prezentate alte documente care să justifice dacă transportul cerealelor s-a efectuat între gestiunile (depozitele) aceleiași societăți sau dacă transportul cerealelor a avut loc de la furnizor la primitor în vederea stabilirii dacă aceste cheltuieli reprezintă perisabilități din transportul cerealelor nu poate fi reținut argumentul contestatarii în soluționarea favorabilă a contestației.

Se reține și aspectul conform căruia valoarea acestor “pierderi din transport” este de .X. lei (2,33 to x .X. lei/to = .X. lei) mai mică decât suma de .X. lei înregistrată de societate pe cheltuieli.

Pe anul 2007 societatea prezintă la contestație documentul “*Situație stoc marfă – fl soarelui .X.*” pe luna decembrie 2007 în care a evidențiat, doar din punct de vedere cantitativ, factura nr. .X. 2007 cu cantitatea de

140,94 tone, iar pe rândul următor cantitatea de 1,38 tone reprezentând “*dif trans CF CTR .X. și anexa*”, fără a fi prezentată anexa.

Din documentul prezentat nu reiese cu claritate natura acestei diferențe, societatea neprezentând documente din care să rezulte transportul pe calea ferată a cantității înscrise în factura menționată și nici documente de recepție cantitativă și calitativă la gestiunea .X. a acestei cantități de 2,33 tone.

Ca urmare, organul de soluționare a contestației nu se poate pronunța cu privire la natura acestei cantități de 1,38 tone având în vedere că nu au fost prezentate documente din care să rezulte transportul bunurilor, respectiv dacă s-a efectuat transportul bunurilor între cele două gestiuni .X. și .X., dacă cele două gestiuni aparțin sau nu societății contestată, unde s-a efectuat recepția și dacă cantitatea reprezintă scăzăminte sau perisabilități din timpul transportului bunurilor în cadrul aceleiași gestiuni, în incinta sau în afara depozitului.

Față de cele precizate în prezenta decizie se reține că societatea nu a prezentat documente care să justifice transportul cerealelor, respectiv plantelor oleaginoase, de la o gestiune la alta sau de la furnizor la primitor și nici documente care să justifice recepția cantitativă și calitativă a acestora în vederea stabilirii cu certitudine dacă aceste diferențe reprezintă pierderi din transport, respectiv perisabilități din transport sau scăzăminte.

Ca urmare, în mod legal organele de inspecție fiscală au efectuat aplicarea prevederilor art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare neacceptând la deducere la calculul profitului impozabil a sumei de .X. lei reprezentând pierderi din transport a cerealelor și produselor oleaginoase.

Astfel, în temeiul prevederilor art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care prevede: „*Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă*” coroborat cu pct.11.1 lit.a) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia:

„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;”

se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de SC .X. SRL, împotriva Deciziei de impunere nr..X./ 2012 emisă de organele de inspecție fiscală ale Direcției generale .X., pentru impozitul pe profit în sumă de **.X.** lei.

Ca o consecință, având în vedere principiul de drept conform căruia accesoriul urmează principalul, se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de SC .X. SRL, împotriva Deciziei de impunere nr..X./ 2012 emisă de organele de inspecție fiscală ale Direcției generale .X. și pentru suma de **.X. lei reprezentând dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe profit și pentru suma de .X. lei reprezentând penalități de întârziere aferente impozitului pe profit.**

B. TAXA PE VALOAREA ADĂUGATĂ

1. In ceea ce privește suma de .X. lei, reprezentând:

- **.X. lei** - taxa pe valoare adăugată colectată;
- **.X. lei** - dobânzi/majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată,

Directia generala de solutionare a contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala este investita sa se pronunte daca societatea avea drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în factura de achiziție nr. **.X./03.08.2009**, în condițiile în care factura a fost emisă pentru prestări servicii, iar lipsa informațiilor privind expediția, respectiv „*Numele delegatului, Buletinul/cartea de identitate, seria și numărul, mijlocul de transport, numele delegatului, data și ora expediției, semnăturile*” nu are drept consecință imposibilitatea justificării operațiunii, respectiv a dreptului de deducere a TVA, nefiind elemente obligatorii ce trebuie înscrise în facturi.

În fapt, din verificarea facturii nr. **.X./03.08.2009** emisa de catre S.C. .X. S.R.L s-au constatat deficiente privind modul de întocmire a acesteia, în sensul ca, în cartusul din partea de jos a facturii care cuprinde elemente de identificare privind expediția, nu au fost completate datele „*Numele delegatului, Buletinul/cartea de identitate, seria și numărul, mijlocul de transport, numele delegatului, data și ora expediției, semnăturile*”.

Din verificarea condițiilor de exercitare a dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată prevăzute de art.146 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și având în vedere deficiențele constatate cu privire la modul de completare a acestei facturi nu s-a acordat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în suma de **.X. lei.**

Prin contestație, societatea susține că factura are completate toate informațiile obligatorii prevazute la art.155 alin.(5) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, informațiile privind expediția nu au fost completate datele „ *Numele delegatului, Buletinul/cartea de identitate, seria și numărul, mijlocul de transport, numele delegatului, data și ora expediției, semnăturile*” nefiind elemente obligatorii.

Contestatară susține că începând cu data de 1 ianuarie 2007 - data intrării în vigoare a Legii nr.343/2006 pentru modificarea Codului fiscal, notiunea de factura fiscală a dispărut din Codul fiscal, astfel că facturile fiscale tipizate, ce cuprindeau cartusul la care organele de inspecție fiscală fac referire pentru a justifica refuzul dreptului de deducere a TVA, nu mai reprezentau un formular obligatoriu de utilizat de către persoanele impozabile din .

Ca urmare, solicită exonerarea de la plata sumei de .X. lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată impusă suplimentar, precum și a accesoriilor aferente.

De asemenea, contestatară arată că potrivit jurisprudenței CEJ, trebuie ținut cont de faptul că factura este un document care atestă realizarea unei tranzacții între doi comercianți, conținând date despre tranzacție (*data tranzacției, obiectul tranzacției, data tranzacției, valoarea tranzacției*) și informații despre participanți (*nume, adresă, cod de identificare fiscală*), iar lipsa elementului din factura la care fac referire organele de inspecție fiscală (datele delegatului) nu poate constitui un element suficient și esențial în exercitarea dreptului de deducere, trebuind luate în considerare toate aspectele relevante ale cauzei în această privință, astfel cum s-a decis în cazurile reunite C-123/87 și C-330/87 Mrs. Jorion și EGI.

În drept, conform prevederilor art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art.155 alin. (5);

Prin Normele metodologice de aplicare ale Codului fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004 legiuitorul reglementează la pct.46 justificarea deducerii taxei pe valoarea adăugată, astfel:

“46. (1) Justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art.146 alin. (1) din Codul fiscal sau cu alte documente în care sunt reflectate livrări de bunuri sau prestări de servicii, inclusiv facturi transmise pe cale electronică în condițiile

stabilite la pct. 73, care să conțină cel puțin informațiile prevăzute la art.155 alin. (5) din Codul fiscal, cu excepția facturilor simplificate prevăzute la pct.78. [...]”

Prin urmare, persoana impozabilă, pentru a beneficia de exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, trebuie să justifice exercitarea acestui drept în baza exemplarului original al facturii, care să cuprindă informațiile prevăzute la art.155 alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv:

“(5) Factura cuprinde în mod obligatoriu următoarele informații:

a) numărul de ordine, în baza uneia sau mai multor serii, care identifică factura în mod unic;

b) data emiterii facturii;

c) denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare prevăzut la art. 153, după caz, ale persoanei impozabile care emite factura;

d) denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare prevăzut la art. 153, ale reprezentantului fiscal, în cazul în care furnizorul/prestatorul nu este stabilit în România și și-a desemnat un reprezentant fiscal, dacă acesta din urmă este persoana obligată la plata taxei;

e) denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare prevăzut la art. 153, ale cumpărătorului de bunuri sau servicii, după caz;

f) numele și adresa cumpărătorului, precum și codul de înregistrare în scopuri de TVA, în cazul în care cumpărătorul este înregistrat, conform art. 153, precum și adresa exactă a locului în care au fost transferate bunurile, în cazul livrărilor intracomunitare de bunuri prevăzute la art. 143 alin. (2) lit. d);

g) denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare prevăzut la art. 153, ale reprezentantului fiscal, în cazul în care cealaltă parte contractantă nu este stabilită în România și și-a desemnat un reprezentant fiscal în România, în cazul în care reprezentantul fiscal este persoană obligată la plata taxei;

h) codul de înregistrare în scopuri de TVA furnizat de client prestatorului, pentru serviciile prevăzute la art. 133 alin. (2) lit. c) - f), lit. h) pct. 2 și lit. i);

i) codul de înregistrare în scopuri de TVA cu care se identifică cumpărătorul în celălalt stat membru, în cazul operațiunii prevăzute la art. 143 alin. (2) lit. a);

j) codul de înregistrare în scopuri de TVA cu care furnizorul s-a identificat în alt stat membru și sub care a efectuat achiziția intracomunitară în România, precum și codul de înregistrare în scopuri de TVA, prevăzut la art. 153 sau 153¹, al cumpărătorului, în cazul aplicării art. 126 alin. (4) lit. b);

k) denumirea și cantitatea bunurilor livrate, denumirea serviciilor prestate, precum și particularitățile prevăzute la art. 125¹ alin. (3) în definiția bunurilor, în cazul livrării intracomunitare de mijloace de transport noi;

l) data la care au fost livrate bunurile/prestate serviciile sau data încasării unui avans, cu excepția cazului în care factura este emisă înainte de data livrării/prestării sau încasării avansului;

m) baza de impozitare a bunurilor și serviciilor, pentru fiecare cotă, scutire sau operațiune netaxabilă, prețul unitar, exclusiv taxa, precum și rabaturile, remizele, risturnele și alte reduceri de preț;

[...]

(6) *Semnarea și ștampilarea facturilor nu sunt obligatorii.*”

Din constatări reiese că societatea și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în factura seria **.X. nr. .X./2009** emisa de către S.C. .X. S.R.L care nu avea completate informațiile din cartusul din partea de jos a facturii, respectiv elemente de identificare privind expediția, nu au fost completate datele “*numele delegatului, Buletinul/cartea de identitate, seria și numărul, mijlocul de transport, numele delegatului, data și ora expediției, semnăturile*”.

Având în vedere prevederile legale mai sus invocate rezultă că aceste informații “*numele delegatului, Buletinul/cartea de identitate, seria și numărul, mijlocul de transport, numele delegatului, data și ora expediției, semnăturile*” nu se regăsesc printre elementele obligatorii ce trebuie înscrise în factură.

În același sens este și punctul de vedere al organelor de inspecție fiscală exprimat prin adresa nr. **.X..2013** “*Având în vedere că factura nr. .X./2009 a fost emisa de către S.C. .X. S.R.L. pentru prestări de servicii aferente lunii august 2009, conform contract nr. .X./2009, nu este necesară justificarea cantității achiziționate și nici a datei de livrare, lipsa datelor delegatului neavând astfel drept consecință imposibilitatea justificării efectuării operațiunii în conformitate cu prevederile art.21 alin.(4) lit.f) și art.146 dinb Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, coroborate cu dispozițiile art.155 alin.(5) din Codul fiscal. [...]* propunem admiterea contestației depusă de SC .X. SRL, pentru suma de .X. lei și accesorii în sumă de **.X. lei.**”

Ca urmare, factura a fost emisă pentru prestări servicii, iar lipsa informațiilor privind expediția, respectiv „*Numele delegatului, Buletinul/cartea de identitate, seria și numărul, mijlocul de transport, numele delegatului, data și ora expediției, semnăturile*” nu are drept consecință imposibilitatea justificării operațiunii, respectiv a dreptului de deducere a TVA, nefiind elemente obligatorii ce trebuie înscrise în facturi.

Astfel, în temeiul art.216 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora: „1) **Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate**

sau în parte, ori respinsă”, se va admite contestația pentru suma de **.X. lei** reprezentând taxa pe valoarea adăugată și se va anula parțial Decizia de impunere nr..**X.**/ 2012 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, pentru această sumă.

Ca o consecință, având în vedere principiul de drept conform căruia accesoriul urmează principalul, se va admite contestația și pentru pentru suma de **.X. lei** reprezentând dobânzi/majorări de întârziere aferente TVA și se va anula parțial Decizia de impunere nr..**X.**/ 2012 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, pentru această sumă.

2. In ceea ce priveste suma de .X. lei, reprezentând:

- **.X. lei - taxa pe valoare adăugată colectată;**
- **.X. lei - dobânzi/majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată;**
- **.X. lei - penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată,**

Directia generala de solutionare a contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala este investită să se pronunțe dacă societatea avea obligația să colecteze taxa pe valoarea adăugată pentru pierderi din transport considerate lipsuri în gestiune, in conditiile in care societatea nu a prezentat documente care să justifice că aceste pierderi reprezintă scăzăminte sau perisabilități din transportul bunurilor.

Perioada verificata: 2004 și 2006- 2009.

În fapt, societatea a înregistrat pe cheltuieli deductibile suma de **.X. lei**, prin nota contabila 607 "*Cheltuieli privind mărfurile*" = 371 "*mărfuri*", cu explicatia „*bon de iesire gestiune*”, astfel:

- pentru anul fiscal 2004 cheltuieli in suma de **.X. lei**;
- pentru anul fiscal 2006 cheltuieli in suma de **.X. lei**;
- pentru anul fiscal 2007 cheltuieli in suma de **.X. lei**;
- pentru anul fiscal 2008 cheltuieli in suma de **.X. lei**;
- pentru anul fiscal 2009 cheltuieli in suma de **.X. lei**.

Din nota explicativa nr. **.X.**/11.10.2012 data de reprezentantii societatii reiese că aceste cheltuieli reprezintă pierderi inregistrate pe timpul transportului bunurilor catre clientii acesteia, fiind considerate perisabilitati conform Capitolului 1 articolul 1.2 punctul b) din HG nr.684/2003 pentru modificarea și completarea Normelor metodologice de aplicare a prevederilor Ordonanței de urgență a Guvernului nr.141/2002 privind reglementarea depozitării semințelor de consum, regimul certificatelor de depozit pentru

acestea și constituirea Fondului de garantare pentru certificatele de depozit și pentru stabilirea contravențiilor și a modului de sancționare a acestora, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 82/2003.

S-a constatat că în mod eronat societatea a considerat aceste cheltuieli ca fiind deductibile integral în baza HG nr.684/2003 coroborat cu prevederile art.21 alin.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal întrucât pierderile înregistrate nu au fost transportate în cadrul aceleiași gestiuni, ci au fost transportate din gestiunea SC .X. S.R.L. în gestiunea clientului.

Din documentele prezentate de societate s-a constatat că în perioada 2006-2009 prin înregistrarea efectuată s-au corectat stocurile de marfa din diferite depozite (s-au pus de acord stocurile faptice cu cele din evidența contabilă), concomitent cu emiterea facturilor de vânzare către diverși clienți (Cereal .X., Agricolă .X., .X., X SRL .X. .X., .X., etc.), în timp ce în anul 2004 s-a diminuat stocul de marfa la gestiunea rapită prin înscrierea generică „Pierderi transport .X. .X.” cu cantitatea de 11,15 tone aferentă mai multor livrări către diverse persoane juridice române și străine.

Întrucât în perioada verificată societatea nu a prezentat documente de corectare a bazei impozabile conform art.138 lit.b) coroborat cu art.159 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, din care să rezulte cantitatea livrată, respectiv recepționată de clienții societății, organele de inspecție fiscală au stabilit taxa pe valoarea colectată suplimentară în suma de .X. lei în baza prevederilor art.128 alin.(4) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Contestatară susține că este nelegală și neîntemeiată măsura organelor de inspecție fiscală de a stabili TVA pe considerentul că societatea avea obligația, potrivit prevederilor art.128 alin.(3) lit.e) din Codul fiscal (în vigoare în perioada 2004 - 2006), respectiv art.128 alin.(4) lit.d) din Codul fiscal (în vigoare în perioada 2007 - 2009), să colecteze TVA aferentă bunurilor lipsă din gestiune, din motivele:

Societatea arată că potrivit HG nr.82/2003 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a prevederilor Ordonanței de urgență a Guvernului nr.141/2002 privind reglementarea depozitării semintelor de consum, regimul certificatelor de depozit pentru acestea și constituirea Fondului de garantare pentru certificatele de depozit și pentru stabilirea contravențiilor și a modului de sancționare a acestora, perisabilitățile reprezintă *"scaderi în greutate ale semintelor de consum, rezultate în urma epozitării, manipularii, transportului, precum și a proceselor de respirație a acestora"*.

Totodată, contestatară invocă prevederile pct.2.2.3. din HG 82/2003 care prevede că scderea în greutate prin transportul produselor se determină raportându-se norma de perisabilitate la cantitatea efectiv

transportata in cadrul aceleasi gestiuni in incinta sau in afara depozitului, cu mijloace de transport auto sau pe calea ferata, daca exista dovada efectuarii acestei operatiuni, precum si pct. 9 si 10 din același act normativ care prevede o norma de perisabilitate maxima de 0,015% și respectiv 0,025% in cazul transportului de seminte de cereale si oleaginoase sau a subproduselor.

Societatea susține că din coroborarea legislatiei in domeniul TVA cu actele normative ce reglementeaza in mod expres regimul perisabilitatilor specifice domeniului de activitate in care activeaza **sunt aplicabile prevederile art.128 alin.(9) lit.c) din Codul fiscal, in vigoare inainte de data de 1 ianuarie 2007, respectiv prevederile art.128 alin.(8) lit.c) din Codul fiscal, în vigoare dupa data de 1 ianuarie 2007** potrivit cărora nu constituie livrări de bunuri, iar societatea nu are obligatia colectarii TVA.

În drept, conform prevederilor art.128 alin.(3) lit.e) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, în vigoare pe perioada mai 2004 – 31.12.2006 :

“(3) Sunt, de asemenea, considerate livrări de bunuri efectuate cu plată, în sensul alin.(1):

e) bunurile constatate lipsă din gestiune, cu excepția celor prevăzute la alin. (9) lit.a) și c).”

Începând cu data de 01.01.2007 sunt în vigoare prevederile art.128 alin.4 lit.d) din același act normativ, potrivit cărora:

“(4) Sunt asimilate livrărilor de bunuri efectuate cu plată următoarele operațiuni:

d) bunurile constatate lipsă din gestiune, cu excepția celor la care se face referire la alin. (8) lit. a) - c).

Față de prevederile legale de mai sus rezultă că bunurile constatate lipsă în gestiune sunt asimilate livrărilor de bunuri cu plată pentru care se colecteaza taxa pe valoarea adăugată.

Totodată, conform prevederilor art.128 alin.(9) lit.c) din din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, în vigoare pe perioada mai 2004 – 31.12.2006 :

“(9) Nu constituie livrare de bunuri, în sensul alin. (1):

[...]

c) perisabilitățile, în limitele prevăzute prin lege;”

Începând cu data de 01.01.2007 sunt în vigoare prevederile art.128 alin.4(8) lit.c) din același act normativ, potrivit cărora:

“(8) Nu constituie livrare de bunuri, în sensul alin. (1):
[...]
c) perisabilitățile, în limitele prevăzute prin lege;”

Față de prevederile legale de mai sus rezultă că perisabilitățile, în limitele prevăzute de lege, nu constituie livrare de bunuri.

Având în vedere argumentele societății conform cărora aceste diferențe reprezintă perisabilități care nu constituie livrări de bunuri și pentru care nu are obligația de a colectat taxa pe valoarea adăugată, precum și documentele prezentate de societate se rețin următoarele:

Pe anul 2004, așa cum s-a analizat la cap.A Impozit pe profit, pct.2 din prezenta decizie este vorba despre diferențe cantitative rezultate ca urmare a intrării în gestiune a cantităților de rapiță transportate de la furnizorul .X. și nu ca urmare a transportului semințelor în cadrul aceleași gestiuni, în incinta sau în afara depozitului astfel că, nu pot reprezenta perisabilități pe timpul transportului și nu pot fi aplicate cotele procentuale de perisabilitate pentru semințele de cereale transportate cu mijloace auto sau pe calea ferată în cadrul aceleași gestiuni prevăzute la pozițiile 9 și 10 din Tabelul nr.1 “*Perisabilități la manipulare, depozitare și transport*”, în atare situații diferența cantitativă se justifică cu ocazia recepției bunurilor la intrarea în gestiunea primitorului sau, ulterior, prin corectarea cantității din facturile de achiziție.

De asemenea, pentru anul 2006 cantitatea de 2,33 tone s-ar putea încadra în categoria pierderilor din transportul efectuat între gestiuni conform prevederilor pct.2.2 din HG nr.684/2003 pentru modificarea și completarea Normelor metodologice de aplicare a prevederilor Ordonanței de urgență a Guvernului nr.141/2002 privind reglementarea depozitării semințelor de consum, regimul certificatelor de depozit pentru acestea și constituirea Fondului de garantare pentru certificatele de depozit și pentru stabilirea contravențiilor și a modului de sancționare a acestora, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.82/2003, numai dacă societatea justifică cu certificate de depozit că ambele gestiuni (depozite) aparțin acesteia și cu documentele de transport între gestiuni.

Întrucât la contestație nu au fost prezentate alte documente care să justifice dacă transportul cerealelor s-a efectuat între gestiunile (depozitele) aceleași societăți sau dacă transportul cerealelor a avut loc de la furnizor la primitor în vederea stabilirii dacă aceste cheltuieli reprezintă perisabilități din

transportul cerealelor nu poate fi reținut argumentul contestatarei în soluționarea favorabilă a contestației.

În ceea ce privește anul 2007 din documentul prezentat nu reiese cu claritate natura acestei diferențe, societatea neprezentând documente din care să rezulte transportul pe calea ferată a cantității înscrise în factura menționată și nici documente de recepție cantitativă și calitativă la gestiunea .X. a acestei cantități de 2,33 tone.

Pe perioada 2008-2009 societatea a prezentat o serie de documente cum sunt:

Pe anul 2008 și pe perioada ianuarie – iunie 2009 s-au prezentat situații privind stocul de cereale (grâu, porumb, orz) și plante oleaginoase (floarea soarelui, rapiță), fie pe diferite gestiuni (.X.-XXXX vapoare .X. – export, CTA-TTS, fie stocuri pe tip de marfă, centralizatoare lunare pe tip de marfă și jurnale lunare pentru operațiuni diverse care se referă la chelutieli cu asigurări, publicații ziare, abonamente amortizări dar și descărcări de gestiuni.

Centralizatoarele lunare pe tip de marfă ce cuprind locațiile, stocul inițial, intrările, descărcările de gestiune și soldul final.

Situațiile privind stocul de cereale (grâu, porumb, orz) și plante oleaginoase (floarea soarelui, rapiță) lunar, au înscrise facturile de achiziție, cantitățile intrate și stocul cantitativ și valoric, precum și "*diferențe transport*" la o parte dintre facturile de achiziție. Astfel, din aceste documente rezultă stocul lunar al mărfurilor în funcție de intrările în gestiune, fără a fi prezentate documentele de recepție la intrarea în gestiune, respectiv documentele de livrare și transport către clienți având în vedere că societatea a înregistrat pierderile din transport prin nota contabilă 607 "*Chelutieli privind mărfurile*" = 371 "*mărfuri*", cu explicația „*bon de iesire gestiune*".

Organul de soluționare a contestației reține că simpla prezentare a acestor documente privind stocul de mărfuri lunar în care sunt înscrise diferite cantități de cereale sau plante oleaginoase cu mențiunea "*diferențe transport*" nu este de natură să facă dovada că acestea reprezintă perisabilități din transportul mărfurilor, așa cum se prevede prin HG nr.684/2003 pentru modificarea și completarea Normelor metodologice de aplicare a prevederilor Ordonanței de urgență a Guvernului nr.141/2002 privind reglementarea depozitării semințelor de consum, regimul certificatelor de depozit pentru acestea și constituirea Fondului de garantare pentru certificatele de depozit și pentru stabilirea contravențiilor și a modului de sancționare a acestora, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 82/2003:

“1.4. În activitatea specifică depozitării semințelor de consum se produc scăderi în greutate inerente, din următoarele cauze:

- reducerea conținutului de impurități și/sau corpuri străine;
- reducerea umidității;
- depozitare;
- manipulare;
- transport;
- respirație.

1.4.1. Cauzele care produc scăderile în greutate la semințele de consum se împart, după modul de determinare, în scăzăminte și perisabilități.

1.4.1.1. Scăzămintele se referă la cantitățile de semințe de consum care au înregistrat îmbunătățiri de calitate, prin reducerea umidității și a conținutului de impurități și/sau corpuri străine în perioada de gestiune și se determină prin calcul, aplicându-se formula de calcul specifică.

Scăzămintele se calculează în baza documentelor care atestă oficial atât umiditatea și conținutul de impurități și/sau corpuri străine la intrarea și la ieșirea semințelor de consum în/din gestiune, cât și cantitatea și componența gozurilor rezultate în urma condiționărilor efectuate în perioada de gestiune.

1.4.1.2. Perisabilitățile reprezintă scăderile în greutate ce se produc în perioada de gestiune a semințelor de consum, prin depozitarea, manipularea, transportul și respirația acestora, și se determină conform prezentelor norme tehnice.

Normele de perisabilitate cuprinse în tabelele nr. 1 și 2 sunt maxime și se aplică pentru scăderile în greutate efective, constatate în condițiile respectării tehnologiilor și a altor reglementări cu privire la recepția, condiționarea, depozitarea, păstrarea și valorificarea semințelor de consum, precum și a standardelor în vigoare.

Normele de perisabilitate nu se aplică în condițiile când sunt semnalate degradări calitative sau sustrageri din gestiune.

1.5. Scăzămintele și perisabilitățile determinate se aplică la diferența rezultată între cantitatea intrată și cantitatea ieșită în/din perioada de gestiune, la încheierea acesteia prin lichidare, sau în cazul inventarierii prin cântărire, la diferența rezultată între cantitatea intrată și suma cantităților ieșite și stocul existent.

1.5.1. Scăzămintele și perisabilitățile se aplică până la nivelul cantității de justificat, începând cu reducerea procentului de impurități și/sau corpuri străine, a procentului de umiditate și continuând, dacă este cazul, cu perisabilitățile, fără a se depăși normele maxime stabilite de prezentele norme tehnice, în următoarea ordine: depozitare, manipulare, transport și respirație.”

Ca urmare, din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, diferențele cantitative scăzute din gestiunile societății și nejustificate cu

documente ca fiind perisabilități din transportul mărfurilor reprezintă bunuri constatate lipsă din gestiune care sunt asimilate livrărilor de bunuri efectuate cu plată pentru care societatea are obligația colectării taxei pe valoarea adăugată.

Astfel, în mod legal au stabilit organele de inspecție fiscală taxa pe valoarea adăugată colectată în sumă de .X. lei aferentă bunurilor lipsă în gestiune.

În temeiul prevederilor art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care prevede: „*Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă*“ coroborat cu pct.11.1 lit.a) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia:

„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;”,

se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de SC .X. SRL, împotriva Deciziei de impunere nr..X./ 2012 emisă de organele de inspecție fiscală ale Direcției generale .X., pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.

Ca o consecință, având în vedere principiul de drept conform căruia accesoriul urmează principalul, se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de SC .X. SRL, împotriva Deciziei de impunere nr..X./ 2012 emisă de organele de inspecție fiscală ale Direcției generale .X., și pentru suma de **.X. lei reprezentând dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe profit și pentru suma de .X. lei reprezentând penalități de întârziere aferente impozitului pe profit.**

3. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei TVA stabilită suplimentar de plată ca urmare a soluționării decontului cu sume negative de taxă pe valoarea adăugată cu opțiune de rambursare, cauza supusă soluționării este dacă a fost legal respinsă la rambursare pe motiv că societatea trebuia să colecteze taxa pe valoarea adăugată aferentă cheltuielilor cu pierderile din transport constatate ca fiind lipsuri în gestiune, în condițiile în care societatea nu a prezentat documente care să justifice că aceste pierderi reprezintă perisabilități din transportul bunurilor.

Perioada verificată: ianuarie 2010-august 2010.

În fapt, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a înregistrat și declarat cheltuieli deductibile fiscal în suma de .X. lei, ca fiind pierderi înregistrate de societate pe timpul transportului către clienții acesteia și considerate de societate perisabilități conform HG nr.684/2003 Capitolul 1 articolul 1.2 punctul b).

Din documentele prezentate a rezultat că societatea a înregistrat cheltuieli cu pierderi pe timpul transportului la marfa livrată către diverși clienți (Morarit Panificație .X. Moara - gestiunea graș furaj, .X. Port pentru .X. - gestiunea floarea soarelui, .X. - gestiunea semințe floarea soarelui, .X. - gestiunea semințe floarea soarelui).

S-a constatat că aceste cheltuieli nu pot reprezenta perisabilități în limitele stabilite de organele de specialitate ale administrației centrale, împreună cu instituțiile de specialitate, cu avizul MFP, întrucât pierderile înregistrate nu sunt în cadrul aceleiași gestiuni ci din transportul din gestiunea societății .X. S.R.L. în gestiunea altei societăți. Prin înregistrarea efectuată s-au corectat stocurile de marfa din diferite depozite (s-au pus de acord stocurile factice cu cele din evidența contabilă), concomitent cu emiterea facturilor de vânzare către diverși clienți (Morarit Panificație .X., .X. SA, .X. SRL, diverși clienți externi etc).

Întrucât societatea nu a emis documente de corectare a bazei impozabile conform art.138 lit.b) coroborat cu art.159 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, din care să rezulte cantitatea livrată, respectiv recepționată de clienții societății, operațiunea efectuată prin nota contabilă 607=371 având explicația "*bon de iesire gestiune*" s-a diminuat valoarea marfurilor pentru punerea de acord a stocului faptic cu cel înregistrat în evidența financiar contabilă.

Ca urmare, s-a constatat că societatea datorează taxa pe valoarea adăugată suplimentară în suma de .X. lei, aferentă cheltuielilor în suma de .X. lei, conform art.128 alin.(4) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Taxa pe valoarea adăugată în suma de .X. lei, a fost stabilită de organele de inspecție fiscală, astfel:

- .X. lei, reprezentând TVA înscrisă în Decontul privind TVA cu opțiune de rambursare soluționat cu control anticipat nr. **.X.**/25.02.2010, aferent lunii ianuarie 2010;
- .X. lei, reprezentând TVA înscrisă în Decontul privind TVA cu opțiune de rambursare soluționat cu control anticipat nr. **.X.**/25.03.2010, aferent lunii februarie 2010;

- .X. lei, reprezentand TVA inscrisa in Decontul privind TVA cu optiune de rambursare solutionat cu control anticipat nr. .X./23.04.2010, aferent lunii martie 2010;
- .X. lei, reprezentand TVA inscrisa in Decontul privind TVA cu optiune de rambursare solutionat cu control anticipat nr. .X./21.05.2010, aferent lunii aprilie 2010;
- .X. lei, reprezentand TVA inscrisa in Decontul privind TVA cu optiune de rambursare solutionat cu control anticipat nr. .X./21.07.2010, aferent lunii iunie 2010;
- .X. lei, reprezentand TVA inscrisa in Decontul privind TVA cu optiune de rambursare solutionat cu control anticipat nr. .X./17.09.2010, aferent lunii august 2010.

Contestatară invoca prevederile art.128 alin.(8) lit.c) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și HG nr.82/2003 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a prevederilor Ordonanței de urgență a Guvernului nr.141/2002 privind reglementarea depozitarii emintelor de consum, regimul certificatelor de depozit pentru acestea și constituirea Fondului de garantare pentru certificatele de depozit și pentru stabilirea contravențiilor și a modului de sancționare a acestora și susține că din coroborarea acestora și întrucât perisabilitățile au fost determinate în conformitate cu normele tehnice aprobate prin HG nr.648/2003, nu pot fi asimilate unei livrări de bunuri, iar societatea nu are obligația colectării TVA.

În drept, conform prevederilor art.128 alin.4 lit.d) și alin.8 lit.c) din Legea nr.571/2003 privind codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare pe perioada verificată:

“(4) Sunt asimilate livrărilor de bunuri efectuate cu plată următoarele operațiuni:

d) bunurile constatate lipsă din gestiune, cu excepția celor la care se face referire la alin. (8) lit. a) - c).

[...]

(8) Nu constituie livrare de bunuri, în sensul alin.(1):

c) perisabilitățile, în limitele prevăzute prin lege;”

Față de prevederile legale de mai sus rezultă că bunurile constatate lipsă în gestiune sunt asimilate livrărilor de bunuri, iar perisabilitățile, în limitele prevăzute de lege, nu constituie livrare de bunuri.

Potrivit celor constatate se reține că referitor la cheltuielile cu pierderile din transport marfa livrată către diversi clienți, societatea le-a evidențiat pe cheltuieli deductibile fiscal pe considerentul că acestea

reprezintă perisabilități efectuând operațiunea contabilă 607 "Cheltuieli privind mărfurile" = 371 "mărfuri", cu explicația „bon de iesire gestiune”.

Documentele prezentate la contestație constau în Situații ale fișelor de magazie pe fel de produse (grâu, orz, floarea soarelui șrot, porumb), emise lunar, în care este înscris documentul (BO, data și numărul), rubrica observații unde sunt menționați de genul "dif transport grâu M.P..X.", ieșiri cantitative și valorice, simbol cont și număr contract, precum și notele contabile încheiate pentru fiecare "diferență transport".

Organul de soluționare a contestației reține că prezentarea acestor documente privind "diferențele transport" aferente contractelor încheiate cu clienții nu este de natură să facă dovada că acestea reprezintă perisabilități din transportul mărfurilor, așa cum se prevede prin HG nr.684/2003 pentru modificarea și completarea Normelor metodologice de aplicare a prevederilor Ordonanței de urgență a Guvernului nr.141/2002 privind reglementarea depozitării semințelor de consum, regimul certificatelor de depozit pentru acestea și constituirea Fondului de garantare pentru certificatele de depozit și pentru stabilirea contravențiilor și a modului de sancționare a acestora, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 82/2003:

"1.4. În activitatea specifică depozitării semințelor de consum se produc scăderi în greutate inerente, din următoarele cauze:

- *reducerea conținutului de impurități și/sau corpuri străine;*
- *reducerea umidității;*
- *depozitare;*
- *manipulare;*
- **transport;**
- *respirație.*

[...]

1.4.1.2. Perisabilitățile reprezintă scăderile în greutate ce se produc în perioada de gestiune a semințelor de consum, prin depozitarea, manipularea, transportul și respirația acestora, și se determină conform prezentelor norme tehnice.

Normele de perisabilitate cuprinse în tabelele nr.1 și 2 sunt maxime și se aplică pentru scăderile în greutate efective, constatate în condițiile respectării tehnologiilor și a altor reglementări cu privire la recepția, condiționarea, depozitarea, păstrarea și valorificarea semințelor de consum, precum și a standardelor în vigoare.

Normele de perisabilitate nu se aplică în condițiile când sunt semnalate degradări calitative sau sustrageri din gestiune.

1.5. Scăzămintele și perisabilitățile determinate se aplică la diferența rezultată între cantitatea intrată și cantitatea ieșită în/din perioada de gestiune, la încheierea acesteia prin lichidare, sau în cazul inventarierii prin

cântărire, la diferența rezultată între cantitatea intrată și suma cantităților ieșite și stocul existent.

1.5.1. Scăzămintele și perisabilitățile se aplică până la nivelul cantității de justificat, începând cu reducerea procentului de impurități și/sau corpuri străine, a procentului de umiditate și continuând, dacă este cazul, cu perisabilitățile, fără a se depăși normele maxime stabilite de prezentele norme tehnice, în următoarea ordine: depozitare, manipulare, transport și respirație.”

De asemenea, potrivit prevederilor de mai sus perisabilitățile prevăzute de HG nr.684/2003 pentru modificarea și completarea Normelor metodologice de aplicare a prevederilor Ordonanței de urgență a Guvernului nr.141/2002 privind reglementarea depozitării semințelor de consum, regimul certificatelor de depozit pentru acestea și constituirea Fondului de garantare pentru certificatele de depozit și pentru stabilirea contravențiilor și a modului de sancționare a acestora, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 82/2003 se referă la perisabilitățile specifice activității de depozitare a semințelor de consum, respectiv scăderilor în greutate inerente datorate cauzelor prevăzute de acest act normativ.

Or, prin contestație societatea susține că acestea reprezintă pierderi pe timpul transportului către clienți, situație în care ar fi trebuit să prezinte în justificare o serie de documente, respectiv facturile de livrare, avizele de însoțire a mărfii, documentele de ieșire din gestiune, documentele de transport și documentele de recepție la client sau alte documente din care să reiasă pierderile pe timpul transportului de la ieșirea din gestiune până la depozitul clientului.

De asemenea, se reține și aspectul conform căruia societatea nu face dovada că și-a diminuat baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată prin emiterea unor facturi de regularizare a bazei impozabile către clienți.

Ca urmare, din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, diferențele cantitative scăzute din gestiunile societății pe bază de bon de ieșire din gestiune și nejustificate cu documente ca fiind perisabilități din transportul mărfurilor în cadrul depozitului, respectiv pierderi pe timpul transportului către clienți reprezintă bunuri constatate lipsă din gestiune care sunt asimilate livrărilor de bunuri efectuate cu plată pentru care societatea are obligația colectării taxei pe valoarea adăugată.

Astfel, în mod legal au stabilit organele de inspecție fiscală au respins la rambursare taxa pe valoarea adăugată colectată în sumă de .X. lei.

Pe cale de consecință, în temeiul prevederilor art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care prevede: „*Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă*“ coroborat cu pct.11.1 lit.a) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia:

„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;”,

se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de SC .X. SRL, împotriva Deciziei de impunere nr..X./ 2012 emisă de organele de inspecție fiscală ale Direcției generale .X., pentru taxa adăugată în sumă de .X. lei, respinsă la rambursare.

Pentru considerentele arătate și conform temeiurilor legale invocate în decizie, precum și în baza prevederilor art.216 alin.(1) și alin.(2) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct.11.1 lit.a) din OPANAF nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se

DECIDE

1. Admiterea contestației formulată de SC .X. SRL și anularea parțială a Deciziei de impunere nr..X./ 2012 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale de administrare fiscală, pentru suma de .X. lei, reprezentând:

- .X. lei - taxa pe valoare adăugată colectată;
- **.X.** lei - dobânzi/majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată.

2. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulata de SC .X. SRL împotriva Deciziei de impunere nr..X./ 2012 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale de administrare a marilor contribuabili, pentru suma de .X. lei, reprezentând:

- .X. lei impozit pe profit;
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;

- .X. lei penalități de întârziere aferente impozitului pe profit;
- **.X.** lei TVA;
- **.X.** lei dobânzi/majorări de întârziere aferente TVA;
- .X. lei penalități de întârziere aferente TVA
- .X. lei TVA stabilită suplimentar de plată ca urmare a soluționării decontului cu sume negative de taxă pe valoarea adăugată cu opțiuni de rambursare.

Prezenta decizie poate fi atacata la Curtea de Apel **.X.** in termen de 6 luni de la comunicare.

DIRECTOR GENERAL

X