

DECIZIE nr. 1589/243/30.05.2016

privind contestația formulată de S.C. X S.R.L.
înregistrată la D.G.R.F.P Timișoara sub nr. /15.03.2016

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara a fost sesizată de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad – Activitatea de Inspecția Fiscală cu adresa înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara sub nr. /15.03.2016 asupra contestației formulate de

S.C. X S.R.L.

înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad sub nr. /24.02.2016 și la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara sub nr. /15.03.2016.

SC X SRL formulează contestație împotriva Deciziei de impunere F-AR nr. ... /18.01.2016 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată și a Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. ... /18.01.2016 emise de Activitatea de Inspecție Fiscală Arad din cadrul A.J.F.P Arad în baza Raportului de Inspecție Fiscală F-AR nr. /18.01.2016 solicitând anularea în parte a acestora în ceea ce privește:

- ajustarea rezultatului fiscal cu suma de xxxxx lei (ajustare pierdere fiscală)
- TVA suplimentară în suma de xxxx lei cu dobânzi/majorări de întârziere și penalități de întârziere aferente.

Suma totală contestată este de **xxxx lei** reprezentând:

- TVA suplimentar în sumă de xxxx lei;
- Dobânzi/majorări în sumă de xxxxx lei aferente TVA ;
- Penalități de întârziere în sumă de xxxx lei aferente TVA.

Contestația a fost semnată de împuternicitul administratorului D-na X în calitate de conducător al departamentului financiar, la dosarul cauzei fiind depusă, cu adresa nr. ... /12.05.2016, înregistrată la D.G.R.F.P Timișoara sub nr. /18.05.2016, împuternicirea în fotocopie în formă tradusă și legalizată, așa după cum prevede art. 269 din Legea nr. 207/20 iulie 2015 privind Codul de procedură fiscală.

În raport de data comunicării Deciziei de impunere F-AR nr. /18.01.2016 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată și a Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. ... /18.01.2016 emise de Activitatea de Inspecție Fiscală Arad din cadrul A.J.F.P Arad, respectiv data

de 21.01.2016, contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.270 alin.(1) din Legea nr. 207/20 iulie 2015 privind Codul de procedură fiscală, fiind depusa cu scrisoare recomandată cu confirmare de primire, la data de 22.02.2016 conform plicului cu care a fost transmisă contestația, existent în original la dosarul cauzei.

I. SC X SRL formulează contestație împotriva Deciziei de impunere F-AR nr./18.01.2016 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată și a Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..../18.01.2016 emise de Activitatea de Inspecție Fiscală Arad din cadrul A.J.F.P Arad în baza Raportului de Inspecție Fiscală F-AR nr./18.01.2016 solicitând anularea în parte a acestora în ceea ce privește:

- ajustarea rezultatului fiscal cu suma de lei (ajustare pierdere fiscală)
- TVA suplimentară în suma de xxxx lei cu dobânzi/majorări de întârziere și penalități de întârziere aferente.

În cuprinsul contestației formulate, petenta arată următoarele:

1. În ceea ce privește impozitul pe profit arată că, organele de inspecție fiscală au ajustat rezultatul fiscal în plus cu suma de xxxxx lei, aferentă perioadei 01.01.2012 -31.12.2014, diminuând astfel pierderea fiscală de recuperat cu această sumă, din care petenta contestă ajustarea rezultatului fiscal în sumă de xxxx lei, reprezentând ajustarea în plus a rezultatului fiscal aferent perioadei 01.01.2012 - 31.12.2014 după cum urmează:

1.1 Ajustarea rezultatului fiscal, pentru anul fiscal 2012, cu suma de xxxx lei, reprezentând ajustarea preturilor de transfer (tranzacțiile cu persoane afiliate), respectiv ajustarea în plus a veniturilor cu suma de xxxx lei și a cheltuielilor, în minus, cu suma de xxxxxx lei;

În legătură cu aceasta, petenta arată că ajustarea nu era necesară, deoarece în conformitate cu Dosarul prețurilor de transfer, indicatorul RRCT înregistrat de petentă este de 2,2% și se situează între cuartila inferioară de 1,97% și cuartila superioară de 6,54%, care a fost determinat, în opinia sa, ca urmare a unor ajustări efectuate în conformitate cu liniile directoare ale OECD și ținând cont de condițiile economice nefavorabile sectorului de activitate în care activează compania sa, motivațiile ajustărilor efectuate fiind prezentate pe larg în Dosarul prețurilor de transfer depus în probațiune la dosarul contestației.

1.2 Ajustarea rezultatului fiscal cu suma de xxxxxx lei, reprezentând minus de inventar la 31.12.2013;

În legătură cu aceasta, petenta arată că, organele de inspecție fiscală au efectuat în mod eronat încadrarea la starea de fapt, motivat pe de-o parte de faptul că acest “minus de inventar ” este cauzat de erori de gestiune a stocurilor și nu datorită lipsei efective din gestiune ca urmare a furtului, de deteriorării, considerente prezentate pe larg la pct.2 (TVA), iar pe de altă parte, deținerea contractelor de asigurare pentru stocurile sale conform Polițelor de asigurare

depusă în probațiune la dosarul contestației, iar în conformitate cu prevederile art. 21 alin. 4 din Legea nr.571/2003, bunurile de natura stocurilor constatate lipsă din gestiune sunt deductibile fiscal dacă au fost încheiate contracte de asigurare.

1.3 Ajustarea rezultatului fiscal cu suma de xxxxxx lei, reprezentând minus de inventar la 31.12.2014, cu argumentele prezentate la punctul anterior.

2. În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, petenta arată că, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina sa o TVA suplimentară în suma totală de xxxxx lei cu dobânzile și penalitățile de întârziere aferente, din care se contestă doar suma totală de xxxxxxx lei, cu dobânzi/majorări de întârziere și penalități de întârziere aferente, după cum urmează:

2.1 Suma de xxxxx lei reprezentând TVA stabilită suplimentar și calculată la suma de xxxxxxxx lei aferentă descărcării din gestiune prin nota contabilă a unor bunuri, petenta susține că, din eroare a scăzut din gestiune bunuri în valoare de xxxxxx lei prin intermediul a 5 note contabile, aceleași bunuri, fiind scăzute din gestiune și în luna anterioară (mai 2012) când au fost facturate în beneficiul unor clienți. Petenta arată, că a dedus TVA aferentă acestor bunuri în suma de xxxxxx lei în conformitate cu prevederile art.145, alin.2), lit.a) din Legea 571/2003, aceste bunuri fiind destinate realizării de operațiuni taxabile, iar scăderea din gestiune a acestora nu produce efecte fiscale din punct de vedere al TVA, neputând fi colectată TVA.

Totodată, petenta invocă în cuprinsul contestației sale (la pg.3) prevederile art.145 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, susținând faptul că, din eroare, au fost scăzute din gestiune valori mai mari decât trebuia, însă aceasta nu poate conduce la colectarea TVA, deoarece bunurile s-au dovedit a fi folosite în scopul realizării de operațiuni taxabile și că această eroare contabilă nu trebuie confundată cu minusul de inventar, deoarece nu s-ar fi produs prin aceasta nici un minus de inventar prin lipsa bunurilor sau prin degradarea/distrugea acestora.

2.2 Suma de xxxxx lei reprezentând TVA stabilită suplimentar ca urmare a minusului de inventar la 31.12.2013

În sprijinul solicitărilor sale, petenta argumentează că, pe baza rezultatelor inventarierii la 31.12.2013, petenta arată că, a înregistrat un plus de inventar în suma de xxxxx lei și un minus de inventar în suma de xxxxxx lei, susținând faptul că aceste plusuri și minusuri de inventar au rezultat, **în principal**, din erori de gestionare a stocurilor în programul informatic SAP, ca urmare a introducerii unor ordine de producție greșite și nu ca urmare a lipsei efective din gestiune a bunurilor ca urmare a unor furturi sau ca urmare a distrugerii/degradării acestor bunuri.

În contestația formulată (pagina 4), petenta indică un singur astfel de exemplu generator de erori, și anume: “ în loc de ordin de producție “pavaj de 8

cm” s-a introdus ordin de producție “pavaj 6 cm”, dar in fapt s-a produs “pavaj de 8 cm” si s-au consumat materii prime si materiale pentru pavaj de 8 cm si nu pentru “pavaj de 6 cm” asa cum figura in sistemul informatic.

Astfel, petenta, susține ca aceste erori au condus la înregistrarea unor plusuri sau minusuri de inventar, care au fost compensate, în opinia petentei, conform prevederilor pct.40. alin.3 si alin.5 din OMFP 2861/2009 privind organizarea si efectuarea inventarierii elementelor de natura activelor, datoriilor si capitalurilor proprii.

Se contestă colectarea TVA de către organele de inspecție fiscala supra totalului minusului de inventar (xxxxxlei) deoarece acestea nu ar fi stabilit starea de fapt fiscala în conformitate cu prevederile art.6 Cod de procedura fiscala (OG 92/2003 cu modificările si completările ulterioare), constatările organului de inspecție fiscala, fiind in opinia petentei, bazate pe faptul ca nu a fost solicitate acesteia identificarea si corectarea erorilor care, în majoritatea lor, au condus la înregistrarea eronata de plusuri/minusuri de inventar.

2.3 Suma de xxxxxxx lei reprezentând TVA stabilita suplimentar ca urmare a minusului de inventar la 31.12.2014

Motivele contestării acestei sume sunt aceleași cu cele prezentate la pct. 2.2 cu precizarea că, petenta a colectat TVA asupra minusului de inventar înregistrat la data de 31.12.2014 în sumă de xxxxx lei, mai mult cu suma de xxxxxx lei față de suma înscrisă de organele de inspecție fiscală în RIF (pag.39, pct.10). Astfel, arată că, la rândul de regularizări din decontul de TVA depus în ianuarie 2015, este înscrisă suma de xxxxxx lei, constituită din xxxxx lei (xxxxx lei – xxxxlei= xxxx lei) reprezentând TVA colectată pentru minusul de inventar și xxxxx lei reprezentând TVA aferenta unor rebuturi.

Față de acestea, petenta concluzionează că, baza de impozitare privind TVA stabilită suplimentar nu a fost constituită în mod corect de către organele de inspecție fiscală datorită faptului că, pe de-o parte nu s-a ținut seama de faptul că ” minusurile de inventar ” nu erau în fapt „ minusuri de inventar”, iar pe de altă parte nu s-a realizat o compensare a plusurilor cu minusurile de inventar exhaustivă bazată pe toate elementele din listele de inventar, compensare care dacă s-ar fi efectuat s-ar fi ajuns la alte rezultate.

Pentru toate aceste motive solicită admiterea contestației și anularea parțială a deciziei de impunere precum și a dispoziției de măsuri contestată.

II. Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. F-AR .../18.01.2016 emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad - Activitatea de inspecție fiscală au fost stabilite obligații fiscale în sarcina SC X SRL ca urmare a constatărilor cuprinse în Raportul de inspecție fiscală nr. F-AR .../18.01.2016 asupra perioadei 01.01.2012 - 30. 09.2015.

Inspecția fiscală a avut ca obiective verificarea următoarelor obligații fiscale:

- impozitul pe profit pentru perioada 01.01.2012 - 31.12.2014,
- taxa pe valoarea adăugată pentru perioada 01.01.2012 - 30.09.2015.

Inspecția fiscală s-a desfășurat în conformitate cu prevederile O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în baza avizelor de inspecție fiscală nr. .../15.04.2015 și nr./27.10.2015 și s-a concretizat în Raportul de inspecție fiscală încheiat în data de 18.01.2016, în baza căruia s-a emis Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. F-AR .../18.01.2016 și Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. .../18.01.2016.

Din verificarea efectuată privind **taxa pe valoarea adăugată**, aferentă perioadei 01.01.2012 – 30.09.2015, s-au constatat următoarele:

1. La data de 30.06.2012 au fost întocmite un număr de 5 note contabile fiind descărcate din gestiune o serie de produse finite, mărfuri și ambalaje (**anexa nr. 6 la raportul de inspecție fiscală**) în suma totală de xxxxx lei. Aceste produse au fost scăzute din gestiune și în luna anterioară (mai 2012) când au fost facturate în beneficiul unor clienți. Ambele operațiuni de descărcare a gestiunii au fost justificate în baza aceluiași document de ieșire (factura).

Astfel, pentru o singură operațiune de vânzare (care generează taxa colectată) constând în produse finite (borduri, pavaj) mărfuri și ambalaje s-a procedat la o dublă descărcare de gestiune atât în luna mai 2012, cât și în luna iunie 2012.

Totodată în luna iulie 2012, petenta a înregistrat pe costuri în contul “*Cheltuieli cu materiile prime*”, prin notele contabile nr.../31.07.2012 și nr.../31.07.2012, suma totală de xxxxx1 lei reprezentând materiale consumabile, fără a avea la bază un document justificativ, pentru care petenta și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată.

Față de starea de fapt constatată, organele de inspecție fiscală în baza prevederilor art.128 alin(4), lit a) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, au procedat la **colectarea taxei pe valoarea adăugată** în sumă totală de xxxxx lei (xxxxx lei aferent dublei descărcări de gestiune și 92 lei aferent unor înregistrări pe costuri fără document justificativ) prin aplicarea cotei de taxă de 24% prevăzută de art. 140 alin. 1 Cod fiscal asupra bazei de impozitare reprezentată de prețul de cost sau de achiziție a acestor produse conform prevederilor art. 137 alin.1 lit.c din Legea nr.571/2003 modul de calcul fiind prezentat în **anexa nr. 6** la raportul de inspecție fiscală.

2. În urma inventarierii desfășurate în perioada 30.12.2013- 20.01.2014, a fost întocmit Procesul-verbal de inventariere xx din data de ...01.2014 în care au fost consemnate rezultatele inventarierii (anexa nr.19 la RIF). În baza acestui document comisia constată existența unui plus de inventar în valoare de xxxxxxxx lei. Acest plus a rezultat în urma compensării de către comisie a

plusurilor de inventar cu minusurile de inventar constatate prin listele de inventariere.(anexa nr.19 la RIF)., petenta înregistrând în evidenta contabila si evidenta analitica a stocurilor atât minusurile de inventar în suma de xxx lei (prin majorarea conturilor de cheltuieli sau diminuarea valorii ct. 711 în funcție de natura produselor constatate lipsa) cât și plusurile de inventar în sumă de xxxxx lei (prin diminuarea conturilor de cheltuieli sau creșterea valorii contului 711 în funcție de natura bunurilor constatate plus.

Având în vedere faptul că în operațiunea de stabilire a plusului de inventar în suma de xxxxxx lei au fost compensate produse care au caracteristici diferite și care fac parte din gestiuni diferite, organele de inspecție fiscală nu au acceptat compensările efectuate de petentă conform prevederilor OMFP nr.2861/2009, considerând că, petenta în mod greșit a compensat produse care nu faceau parte din aceeași gestiune și care nu aveau caracteristici similare, neexistând nici riscul de confuzie datorită aspectului exterior al acestora.

Ca urmare neacceptării compensărilor efectuate de societatea petentă între diferite gestiuni, iar în cadrul gestiunii de materii prime între diferitele sortimente de materii prime, acestea au fost considerate bunuri lipsă în gestiune care nu au fost imputate, și pentru care taxa pe valoarea adăugată a fost dedusă la momentul achiziției sau producerii lor, valoarea totală a acestora fiind de xxxx lei.

În consecință organele de inspecție fiscală au ajustat dreptul de deducere al TVA , pentru bunurile lipsă în gestiune constatate în sumă de xxxx lei prin aplicarea art. 148 alin.1 lit. c din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal și ale pct.53 alin.6 lit.d din HG nr.44/2004, fiind stabilită ca urmare a ajustării efectuate o **taxă pe valoarea adăugată suplimentară în sumă de xxxxxx lei.**

3. În urma inventarierii desfășurate în perioada 30.12.2014 - 19.01.2015, a fost întocmit Procesul-verbal de inventariere ... din data de 19.01.2015 în care au fost consemnate rezultatele inventarierii (anexa nr.23 la RIF). În baza acestui document comisia constata existența unui minus de inventar în valoare de xxxxxx lei. Acest minus a rezultat în urma compensării de către comisie a plusurilor de inventar cu minusurile de inventar constatate prin listele de inventariere.(anexa nr.23 la RIF), petenta înregistrând în evidenta contabilă si evidenta analitica a stocurilor atât minusurile de inventar în suma de xxxxx lei (prin majorarea conturilor de cheltuieli sau diminuarea valorii ct. 711 în funcție de natura produselor constatate lipsa) cât și plusurile de inventar în sumă de xxxxxx lei (prin diminuarea conturilor de cheltuieli sau creșterea valorii contului 711 în funcție de natura bunurilor constatate plus.

Ca urmare neacceptării compensărilor efectuate de societatea petentă între diferite gestiuni, iar în cadrul gestiunii de materii prime între diferitele sortimente de materii prime, acestea au fost considerate bunuri lipsă în gestiune care nu au fost imputate, și pentru care taxa pe valoarea adăugată a fost dedusă la momentul achiziției sau producerii lor, valoarea totală a acestora fiind de

xxxxx lei.

În consecință organele de inspecție fiscală au ajustat dreptul de deducere al TVA, pentru bunurile lipsă în gestiune constatate, în sumă de xxxxx lei prin aplicarea art. 148 alin.1 lit. c din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal și ale pct.53 alin.6 lit.d din HG nr.44/2004.

Deoarece petenta a stabilit și înregistrat în contabilitate un minus de inventar, în sumă de xxxxxx lei pentru care prin decontul lunii ianuarie 2015 a stabilit o TVA de plata aferentă acestor lipsuri din gestiune, în sumă de xxxxx lei, rezultă că **TVA-ul stabilit suplimentar** de organele de inspecție fiscală aferent bunurilor lipsă în gestiune constatate prin efectuarea lucrărilor de inventariere aferente anului 2014, este **în sumă xxxxxx lei** (xxxx – xxxxxxxx).

Din verificarea efectuată privind modul de determinare a profitului impozabil și a **impozitului pe profit**, aferent perioadei 01.01.2012 - 31.12.2014, s-au constatat următoarele:

Petenta a făcut obiectul unei inspecții parțiale privind impozitul pe profit pentru perioada 01.01.2012 - 31.12.2014, efectuată în baza Avizului de inspecție fiscală nr. .../15.04.2015. Deoarece în urma acestei inspecții fiscale nu a fost modificată baza de impunere privind impozitul pe profit, organele de inspecție fiscală au întocmit în sarcina societății Dispoziția privind măsurile stabilite de inspecția fiscală nr.../18.01.2016 constând în diminuarea pierderii fiscale înregistrate de societatea petentă la finele anului 2014 cu suma de xxxx lei.

Din aceasta sumă, petenta contestă diminuarea pierderii cu suma de xxxx lei, reprezentând ajustarea în plus a rezultatului fiscal aferent perioadei 01.01.2012 - 31.12.2014 după cum urmează:

- ajustarea rezultatului fiscal, pentru anul fiscal 2012, cu suma de xxxxx lei, reprezentând ajustarea preturilor de transfer (tranzacțiile cu persoane afiliate), respectiv ajustarea în plus a veniturilor cu suma de xxxxx lei și a cheltuielilor, în minus, cu suma de xxxxxx lei;

- ajustarea rezultatului fiscal cu suma de xxxxxxxx lei, reprezentând minus de inventar la 31.12.2013;

- ajustarea rezultatului fiscal cu suma de xxxxxxxx lei, reprezentând minus de inventar la 31.12.2014.

Aferent tranzacțiilor cu persoane afiliate, conform celor descrise la cap. IV Dosarul prețurilor de transfer din RIF pentru anii fiscali 2012 - 2014, în temeiul art. 11, alin.2, art. 19 alin.1 și 5 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal și a art. 94 alin.3 lit. e și f din OG nr.92/2003, organele de inspecție fiscală au procedat la ajustarea sumei cheltuielilor din exploatare și ajustarea sumei veniturilor petentei aferente tranzacțiilor cu persoane afiliate în considerarea principiului lungimii de braț, a respectării principiului valorii de piață, pentru anii fiscali 2012, 2013 și 2014, rezultând:

- aferent anului 2012 o ajustare prin diminuarea cheltuielilor din exploatare afiliați înregistrate de petentă în sumă de xxxxxxx lei (anexa 3 la RIF) și o ajustare prin creșterea veniturilor din exploatare afiliați înregistrate de petentă în sumă de xxxxxxx lei (anexa 3.1 la RIF)

- aferent anului 2013 o ajustare prin diminuarea cheltuielilor din exploatare afiliați înregistrate de petentă în sumă de xxxxxx lei (anexa 3 la RIF) și o ajustare prin creșterea veniturilor din exploatare afiliați înregistrate de petentă în sumă de xxxxlei (anexa 3.1 la RIF)

- aferent anului 2014 o ajustare prin diminuarea cheltuielilor din exploatare afiliați înregistrate de petentă în sumă de xxxxxx lei (anexa 3 la RIF) și o ajustare prin creșterea veniturilor din exploatare afiliați înregistrate de petentă în sumă de xxxxxxx lei (anexa 3.1 la RIF)

Urmare celor constatate și a altor deficiente constatate, organele de inspecție fiscală au procedat la recalcularea masei profitului impozabil aferent perioadei 2012 – 2014, rezultând o pierdere fiscală cumulată de recuperat în sumă totală de xxxxxxx lei.

III. Luând în considerare constatările organului fiscal, motivele invocate de petentă, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative invocate, se rețin următoarele:

1. Referitor la capătul de cerere privind taxa pe valoarea adăugată în suma de xxxxxlei, dobânzi de întârziere în suma de xxxxx lei și penalități de întârziere în suma de xxxxxx lei stabilite prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. F-AR/01.2016

1.1 Referitor la TVA stabilită suplimentar în sumă de xxxx lei aferentă descărcării din gestiune prin note contabile a unor bunuri în valoare de xxxxxx lei și respectiv xxxxx lei.

În fapt, la data de 30.06.2012 petenta a înregistrat în evidența sa contabilă un număr de 5 note contabile prin care au fost descărcate din gestiune o serie de produse finite, mărfuri și ambalaje (**anexa nr. 6 la Raportul de inspecție fiscală**) în sumă totală de xxxx lei. Aceste produse au fost scăzute din gestiune și în luna anterioară (mai 2012) când au fost facturate în beneficiul unor clienți. Ambele operațiuni de descărcare a gestiunii au fost justificate în baza aceluiași document de ieșire (factura).

Totodată în luna iulie 2012, petenta a înregistrat pe costuri în contul “*Cheltuieli cu materiile prime*”, prin notele contabile nr...../31.07.2012 și nr. .../31.07.2012, suma totală de xxxx lei reprezentând materiale consumabile,

pentru care petenta și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată, fara a avea la baza un document justificativ.

Pentru achiziția sau producerea acestor bunuri, petenta a înregistrat și și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugata deductibila la momentul achiziției mărfurilor, materiilor prime sau serviciilor.

În drept, potrivit art.128 alin.(4) lit. a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare

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

(...)

a) preluarea de către o persoană impozabilă a bunurilor mobile achiziționate sau produse de către aceasta pentru a fi utilizate în scopuri care nu au legătură cu activitatea economică desfășurată, dacă taxa aferentă bunurilor respective sau părților lor componente a fost dedusă total sau parțial;”

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă faptul ca, pentru o singura operațiune de vânzare (care generează taxa colectata) constând in produse finite (borduri, pavaj) mărfuri si ambalaje, petenta a procedat la o dubla descărcare de gestiune atât în luna mai 2012, cat si în luna iunie 2012.

Din punct de vedere contabil, înregistrarea dublată a descărcării de gestiune conduce la apariția unui plus de inventar (stocul faptic mai mare decât stocul scriptic).

Însă, cu ocazia inventarierii efectuată la finele exercițiului financiar 2012, nu a rezultat existența acestui plus de inventar, fapt ce a determinat concluzia corectă a organelor de inspecție fiscală că, în mod efectiv, produsele respective, nu se mai aflau faptic, in gestiunea petentei.

Fata de aceasta stare de fapt, petenta nu aduce niciun argument sau document în susținerea cauzei care să infirme constatările organelor de inspecție fiscală.

În drept, sunt incidente dispozițiile art.269 alin.(1) lit.c) și lit.d) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare care prevăd :

“ Contestația se formulează în scris și va cuprinde :

c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază ”;

coroborat cu prevederile art.276 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

„ART. 276

Soluționarea contestației

(1) În soluționarea contestației organul competent verifică motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face în raport cu susținerile părților, cu dispozițiile legale invocate de acestea și cu documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării.

Potrivit doctrinei, se reține că încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, regulă tradițională exprimată prin adagiul latin „*actor incumbit probatio*”, principiul fiind consfințit de art.249 și art.250 din Legea nr.134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

„Art. 249

Sarcina probei

Cel care face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească, în afară de cazurile anume prevăzute de lege.

Art. 250

Obiectul probei și mijloacele de probă

Dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrisuri, martori, prezumții, mărturisirea uneia dintre părți, făcută din proprie inițiativă sau obținută la interogatoriu, prin expertiză, prin mijloacele materiale de probă, prin cercetarea la fața locului sau prin orice alte mijloace prevăzute de lege”.

precum și de art.73 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

„ART. 73

Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

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

Deoarece contestatorul este cel care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedura administrativă, **constatarea care se impune**, una naturală și de o implacabilă logică juridică, **este aceea că sarcina probei revine contestatorului.**

Se reține că sarcina probei nu implică un drept al contestatorului, ci un imperativ al interesului personal al acestuia care invocă o pretenție în cadrul căii administrative de atac, neaprobarea cererii afirmate determinând respingerea contestației.

În legătură cu susținerile petentei că, eroarea contabilă prin scăderea din gestiune a bunurilor în valoare de xxxxxxxx lei prin intermediul a 5 note contabile nu ar trebui confundată cu un minus de inventar, invederăm că, deoarece nu s-a colectat TVA ca urmare a existenței unei lipse în gestiune, prin aplicarea art.128, alin. (4), lit.d) din Codul fiscal, ci ca urmare a aplicării art.

128, alin.(4), lit.a) din Codul Fiscal, rezultă că organele de inspecție fiscală nu au considerat aceasta eroare ca fiind un minus de inventar.

Mai mult, înregistrarea dublă a descărcării de gestiune, nu conduce la apariția unui minus de inventar (stocul factual este mai mic decât stocul scriptic), cum eronat susține petenta, ci dimpotrivă determină la apariția unui plus de inventar (stocul factual este mai mare decât stocul scriptic), plus de inventar care nu a rezultat cu ocazia inventarierii efectuată la finele exercițiului financiar 2012.

Astfel, rezultă că, urmare celor constatate cu ocazia verificărilor efectuate, organele de inspecție fiscală nu au respins dreptul de deducere al TVA, drept exercitat în mod corect în luna mai 2012, luna în care au avut loc operațiunile taxabile și prima descărcare de gestiune, ci doar au pus în evidență dubla descărcare de gestiune, respectiv eroarea contabilă prin scăderea din gestiune, în luna iunie 2012, a bunurilor în valoare de xxx lei prin intermediul celor 5 note contabile, eroare care trebuia să se reflecte în gestiunea petentei prin existența unui plus de inventar (stocul factual este mai mare decât stocul scriptic).

În legătură cu TVA în sumă de 92 lei aferentă înregistrării, pe costuri, prin notele contabile nr.../31.07.2012 și nr.../31.07.2012, a sumei totale de 381,71 lei reprezentând materiale consumabile, fără a avea la bază un document justificativ, pentru care petenta și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată învederăm că, deși petenta contestată această sumă fiind inclusă în suma totală de xxxx lei contestată la pct.2.1, nu a înțeles să precizeze motive de fapt, motive de drept și să probeze cu dovezi de natură mijloacelor de probă reglementate de Codul de procedură fiscală pretențiile din contestația formulată, în legătură cu aceasta, motiv pentru care pentru această sumă contestația va fi respinsă.

Fata de starea de fapt constatată, organele de inspecție fiscală în baza prevederilor art.128 alin(4), lit a) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, în mod corect și legal, au procedat la **colectarea taxei pe valoarea adăugată** în sumă totală de **xxx lei** (TVA în suma de xxxx lei aferentă dublei descărcări de gestiune și TVA în sumă de xxxx lei aferentă unor înregistrări pe costuri fără document justificativ) prin aplicarea cotei de taxă de 24% prevăzută de art. 140 alin. 1 Cod fiscal asupra bazei de impozitare reprezentată de prețul de cost sau de achiziție a acestor produse conform prevederilor art. 137 alin.1 lit.c din Legea nr.571/2003, motiv pentru care contestația se va respinge ca neîntemeiată pentru acest capăt de cerere

1.2. Referitor la TVA stabilită suplimentar în suma de xxxx lei aferentă minusului de inventar stabilit la 31.12.2013, precum și TVA stabilită suplimentar în suma de xxxx lei aferentă minusului de inventar la data de 31.12.2014

În fapt, urmare inventarierii desfășurate la finele anului 2013 s-a constatat existența unui plus de inventar în valoare de xxxx lei. Acest plus a rezultat în urma compensării de către comisia de inventariere a plusurilor de inventar cu minusurile de inventar constatate prin listele de inventariere.(anexa nr.19 la RIF), petenta înregistrând în evidența contabilă și evidența analitică a stocurilor atât minusurile de inventar în suma de xxxxx lei (prin majorarea conturilor de cheltuieli sau diminuarea valorii ct. 711 în funcție de natura produselor constatate lipsă) cât și plusurile de inventar în sumă de xxxxxxx lei (prin diminuarea conturilor de cheltuieli sau creșterea valorii contului 711 în funcție de natura bunurilor constatate plus).

Totodată, urmare inventarierii desfășurate la finele anului 2014 s-a constatat existența unui minus de inventar în valoare de xxxxxx lei. Acest minus a rezultat în urma compensării de către comisie a plusurilor de inventar cu minusurile de inventar constatate prin listele de inventariere.(anexa nr.23 la RIF), petenta înregistrând în evidența contabilă și evidența analitică a stocurilor atât minusurile de inventar în suma de xxxxxx lei (prin majorarea conturilor de cheltuieli sau diminuarea valorii ct. 711 în funcție de natura produselor constatate lipsă) cât și plusurile de inventar în sumă de xxxxxxx lei (prin diminuarea conturilor de cheltuieli sau creșterea valorii contului 711 în funcție de natura bunurilor constatate plus).

Aceste plusuri și minusuri de inventar au rezultat, conform susținerilor petentei, **în principal**, din erori de gestionare a stocurilor în programul informatic SAP, ca urmare a introducerii unor ordine de producție greșite și nu ca urmare a lipsei efective din gestiune a bunurilor ca urmare a unor furturi sau ca urmare a distrugerii/degradării acestor bunuri.

În contestația formulată (pagina 4), petenta indică un singur astfel de exemplu generator de erori, și anume: “în loc de ordin de producție “pavaj de 8 cm” s-a introdus ordin de producție “pavaj 6 cm”, dar în fapt s-a produs “pavaj de 8 cm” și s-au consumat materii prime și materiale pentru pavaj de 8 cm și nu pentru “pavaj de 6 cm” așa cum figura în sistemul informatic, arătând că, aceste erori au condus la înregistrarea unor plusuri sau minusuri de inventar, care au fost compensate, conform prevederilor pct.40. alin.3 și alin.5 din OMFP 2861/2009 privind organizarea și efectuarea inventarierii elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii.

În drept, conform art. 148 alin.1 lit.c din Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare:

ART. 148

“Ajustarea taxei deductibile în cazul achizițiilor de servicii și bunuri, altele decât bunurile de capital

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

(...)

*c) persoana impozabilă își pierde dreptul de deducere a taxei pentru bunurile mobile nelivrate și serviciile neutilizate în cazul unor evenimente precum modificări legislative, modificări ale obiectului de activitate, alocarea de bunuri/servicii pentru operațiuni care dau drept de deducere și, ulterior, alocarea acestora pentru realizarea de operațiuni care nu dau drept de deducere, **bunuri lipsă din gestiune.**”*

coroborat cu pct. 53 alin.6 lit.d din HG 44/2004 privind Normele Metodologice de aplicare a Codului fiscal

(6) În baza art. 148 alin. (1) lit. a) și c) din Codul fiscal, persoana impozabilă trebuie să ajusteze, la data modificării intervenite, taxa deductibilă aferentă bunurilor de natura stocurilor, serviciilor neutilizate, activelor corporale fixe în curs de execuție, activelor corporale fixe, altele decât cele care sunt considerate bunuri de capital conform art. 149 din Codul fiscal, în situația în care persoana impozabilă pierde dreptul de deducere a taxei. Ajustarea reprezintă în această situație anularea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată deduse inițial și se evidențiază în decontul de taxă aferent perioadei fiscale în care a intervenit evenimentul care a generat ajustarea. Persoana impozabilă realizează aceste ajustări ca urmare a unor situații cum ar fi:

a) modificări legislative;

b) modificări ale obiectului de activitate;

c) alocarea de bunuri/servicii pentru operațiuni care dau drept de deducere și ulterior alocarea acestora pentru realizarea de operațiuni care nu dau drept de deducere. Se includ în această categorie și vehiculele pentru care nu a fost limitat dreptul de deducere conform art. 145¹, în situația în care are loc o modificare de destinație, respectiv sunt utilizate pentru activități care impun limitarea dreptului de deducere la 50%, conform art. 145¹ din Codul fiscal;

d) bunuri lipsă în gestiune din alte cauze decât cele prevăzute la art. 148 alin. (2) din Codul fiscal. În cazul bunurilor lipsă din gestiune care sunt imputate, sumele imputate nu sunt considerate contravaloarea unor operațiuni în sfera de aplicare a TVA, indiferent dacă pentru acestea este sau nu obligatorie ajustarea taxei.”

Fata de prevederile legale mai sus citate si fata de susținerile părților, organul de soluționare constata:

În ceea ce privește minusul de inventar aferent anului 2013

La finalul lucrărilor de inventariere desfășurate in perioada 30.12.2013-20.01.2014, a fost intocmit Procesul-verbal de inventariere ... din data de 20.01.2014 in care au fost consemnate rezultatele inventarierii (anexa nr.19 la RIF). In baza acestui document comisia a constatat existenta unui plus de inventar in valoare de xxxxxxxx lei.

Acest plus a rezultat in urma compensării de către comisia de inventariere a plusurilor de inventar cu minusurile de inventar constatate prin listele de inventariere.(anexa nr.19 la RIF).

Petenta a înregistrat in evidenta contabila si evidenta analitica a stocurilor atat minusurile de inventar (prin majorarea conturilor de cheltuieli sau diminuarea valorii ct. 711 in funcție de natura produselor constatate lipsa) cat si plusurile de inventar (prin diminuarea conturilor de cheltuieli sau creșterea valorii contului 711 in funcție de natura bunurilor constatate plus, prin înregistrarea plusului total de inventar in suma de xxxx lei si a unui minus total de inventar in suma de xxxx lei, situația detailata a acestor plusuri si minusuri de inventar fiind prezentata in anexa nr. 20 la R.I.F.

În ceea ce privește minusul de inventar aferent anului 2014

Din verificarea efectuata asupra documentelor puse la dispoziție de către petenta, a rezultat faptul ca la finalul lucrărilor de inventariere desfășurate in perioada 30.12.2014 - 19.01.2015, a fost întocmit Procesul-verbal de inventariere din data de 19.01.2015 in care au fost consemnate rezultatele inventarierii (anexa nr. 23 la RIF). In baza acestui document comisia a constatat existenta unui minus de inventar in valoare de xxxxx lei. Acest minus a rezultat in urma compensării de către comisie a plusurilor de inventar cu minusurile de inventar constatate prin listele de inventariere (anexa nr.23).

Petenta a înregistrat in evidenta contabila si evidenta analitica a stocurilor atat minusurile de inventar (prin majorarea conturilor de cheltuieli sau diminuarea valorii ct. 711 in funcție de natura produselor constatate lipsa) cat si plusurile de inventar (prin diminuarea conturilor de cheltuieli sau creșterea valorii contului 711 in funcție de natura bunurilor constatate plus de inventar.

Minusul de inventar înregistrat de către petentă la data de 31.12.2014, nu a fost imputat, si a rezultat ca o diferență neta după compensarea plusurilor si minusurilor rezultate la diferitele gestiuni, compensări care au fost efectuate după ce in cadrul fiecărei gestiuni in parte s-au compensat produsele avand caracteristici similare si la care au fost constatate diferente in plus sau in minus, după caz, fapt care rezulta din listele de inventariere intocmite si din situația centralizatoare a diferentelor de inventar (anexa nr. 23 la RIF), prin înregistrarea plusului total de inventar in suma de xxxxxxx lei si a unui minus total de inventar in suma de xxxxxx lei, situația detailata a acestor plusuri si minusuri de inventar fiind prezentata in anexa nr. 24 la R.I.F.

În operațiunea de stabilire a unui plus net de xxxx lei aferent anului 2013 și respectiv a unui minus net de xxxxx lei aferent anului 2014, se constată că, petenta a compensat produse care au caracteristici diferite si care fac parte din gestiuni diferite, fapt ce determină aplicarea, pentru stabilirea diferentelor de inventar constatate, a unui alt tratament fiscal.

Astfel, conform prevederilor O.M.F.P. nr.2861/2009 privind Organizarea si efectuarea inventarierii elementelor de natura activelor, datoriilor si capitalurilor proprii, unde la pct.40, alin. (2) si alin. (3) se prevăd următoarele:

„ 40. - (1) În situația constatării unor plusuri în gestiune, bunurile respective se evaluează potrivit reglementărilor contabile aplicabile.

(2) În cazul constatării unor lipsuri imputabile în gestiune, administratorii trebuie să impută persoanelor vinovate bunurile lipsă la valoarea lor de înlocuire.

Prin valoare de înlocuire, în sensul prezentelor norme, se înțelege costul de achiziție al unui bun cu caracteristici și grad de uzură similare celui lipsă în gestiune la data constatării pagubei, care cuprinde prețul de cumpărare practicat pe piață, la care se adaugă taxele nerecuperabile, inclusiv TVA, cheltuielile de transport, aprovizionare și alte cheltuieli, accesorii necesare pentru punerea în stare de utilitate sau pentru intrarea în gestiune a bunului respectiv. În cazul bunurilor constatate lipsă, ce urmează a fi imputate, care nu pot fi cumpărate de pe piață, valoarea de imputare se stabilește de către o comisie formată din specialiști în domeniul respectiv.

(3) La stabilirea valorii debitului, în cazurile în care lipsurile în gestiune nu sunt considerate infracțiuni, se are în vedere posibilitatea compensării lipsurilor cu eventualele plusuri constatate, dacă sunt îndeplinite următoarele condiții:

- să existe riscul de confuzie între sorturile aceluiași bun material, din cauza asemănării în ceea ce privește aspectul exterior: culoare, desen, model, dimensiuni, ambalaj sau alte elemente;

- diferențele constatate în plus sau în minus să se refere la aceeași perioadă de gestiune și la aceeași gestiune.

(...)

(5) Listele cu sorturile de produse, mărfuri, ambalaje și alte valori materiale care întrunesc condițiile de compensare datorită riscului de confuzie se aprobă anual de către administratori, ordonatorii de credite sau persoana care are obligația gestionării și servesc pentru uz intern în cadrul entităților respective. ”

De asemenea conform pct. 41, alin (1) din același act normativ

„ (1) Pentru bunurile la care sunt acceptate scăzăminte, în cazul compensării lipsurilor cu plusurile stabilite la inventariere, scăzămintele se calculează numai în situația în care cantitățile lipsă sunt mai mari decât cantitățile constatate în plus

În această situație, cotele de scăzăminte se aplică în primul rând la bunurile la care s-au constatat lipsurile.

Dacă în urma aplicării scăzămintelor respective mai rămân diferențe cantitative în minus, cotele de scăzăminte se pot aplica și asupra celorlalte bunuri admise în compensare, la care s-au constatat plusuri sau la care nu au rezultat diferențe.

Diferența stabilită în minus în urma compensării și aplicării tuturor cotelor de scăzăminte, reprezentând prejudiciu pentru entitate, se recuperează de la persoanele vinovate, în conformitate cu dispozițiile legale.”

Având în vedere prevederile legale mai sus citate coroborat cu starea de fapt așa cum rezultă din documentele analizate se constată că:

În operațiunea de stabilire a unui plus net de xxxx lei aferent anului 2013, ignorând prevederile legale în vigoare, petenta a compensat, produse care nu faceau parte din aceeași gestiune, fiind produse care nu aveau caracteristici similare și pentru care riscul de confuzie datorită aspectului exterior nu exista, fiind, de exemplu compensate materii prime cu produse finite, ambalaje (paleti) cu produse finite-borduri, produse finite-rigole cu produse finite pavaj.

Pentru gestiunea de materii prime, organele de inspecție fiscală nu au acceptat compensarea pozițiilor de materii prime, constând în nisip cuarțos, sort rotund, ciment vrac, sort concasat respectiv aditiv de tipul AR la 20 kg/carton și la care s-au înregistrat minusuri cantitative, cu materii prime de tipul aditivilor, oxizilor de diferite culori, a macrofibrei kg/sac, deoarece chiar dacă se regăseau în aceeași gestiune (10) și nu exista riscul de confuzie, aceste materii prime aveau caracteristici tehnico- fizice diferite.

În acest sens, reprezentanții petentei nu au putut pune la dispoziția organelor de inspecție fiscală o listă cuprinzând produsele pentru care a existat riscul de confuzie, asumată de către administrator. Cu toate că reprezentantul petentei a susținut în nota explicativă dată organelor de inspecție fiscală, că aceasta se regăsește la dosarul inventarierii, aceasta nu a putut fi identificată, nefiind depusă de petentă în probațiune în etapa de soluționare a contestației.

Învederăm că efectuarea compensării între plusurile și minusurile de inventar se realizează doar în vederea stabilirii valorii nete care urmează a se imputa persoanelor vinovate de producerea acestora și nu pentru înregistrarea în contabilitate a plusurilor și a minusurilor. De altfel însăși petenta înregistrează în contabilitate în mod separat plusurile de inventar, respectiv minusurile de inventar, identificate de comisia de inventariere.

În operațiunea de stabilire a minusului net de inventar de xxxxx lei aferent anului 2014, în mod greșit, petenta a compensat, ignorând normele legale în vigoare, produse care nu faceau parte din aceeași gestiune deoarece acestea nu aveau caracteristici similare și deci riscul de confuzie datorită aspectului exterior nu exista, fiind de exemplu compensate produse finite de tipul rigole (după compensarea celor de acest fel din categoria I cu a II-a), unde petenta a înregistrat un minus de xxxxxx lei cu toate celelalte tipuri de produse finite (canale cablu, borduri, câmin filcote, elemente de trafic rutier s.a.m.d) gestiuni unde au fost înregistrate plusuri de inventar.

În ceea ce privește gestiunea de marfă denumită de către petentă generic „alte” (a se vedea lista de inventar nr..... prezentată în anexa nr. 23 la RIF), petenta a stabilit un minus net de inventar în suma de xxxxxxx lei ca urmare a compensării pozițiilor care au înregistrat plusuri de gestiune cu cele care au

inregistrat minusuri de gestiune. Deoarece organele de inspecție fiscală nu au acceptat compensarea pozițiilor de marfa din cadrul acestei gestiuni unde s-a înregistrat minus de inventar 4 bucăți de separatoare de hidrocarburi de beton și o bucată separator de hidrocarburi din polietilena în suma totală de xxxxxx lei, minusul total la această gestiune a fost în suma de xxxx lei, rezultând în urma compensărilor permise un minus net de xxxx lei adică exact contravaloarea separatoarelor de hidrocarburi pentru care nu a fost permisă compensarea, deoarece chiar dacă se regăseau în aceeași gestiune, nu exista riscul de confuzie și nu au existat produse cu caracteristici similare care să aibă plus de inventar și prin urmare să facă posibilă compensarea (anexa nr. 24 la RIF).

Ținând cont de cele de mai sus, se reține că, organele de inspecție fiscală, au procedat în mod corect la stabilirea minusurilor în gestiune aferente anului 2013, ca urmare a neacceptării compensărilor efectuate de către petentă între diferitele gestiuni, iar în cadrul gestiunii de materii prime între diferitele sortimente de materii prime, acestea fiind considerate bunuri lipsa în gestiune, care nu au fost imputate, și pentru care taxa pe valoarea adăugată a fost dedusă la momentul achiziției sau producerii lor, valoarea totală a acestora fiind de xxxxxx lei conform anexei nr.20 la raportul de inspecție fiscală.

De asemenea, organele de inspecție fiscală, au procedat, în mod corect, la stabilirea minusurilor în gestiune aferente anului 2014, ca urmare a neacceptării compensărilor efectuate de către petentă între diferitele gestiuni, iar în cadrul gestiunii de mărfuri „altele” între diferitele sortimente de mărfuri, acestea fiind stabilite la valoarea totală de xxxxxx lei conform anexei nr. 24 la R.I.F, reprezentând bunuri lipsa în gestiune care nu au fost imputate, și pentru care taxa pe valoarea adăugată a fost dedusă la momentul achiziției sau producerii lor.

Pe cale de consecință, în mod corect și legal, organele de inspecție fiscală au ajustat dreptul de deducere al SC X SRL, pentru bunurile lipsa în gestiune constatate la finele anului 2013, în suma totală de xxxx lei prin aplicarea prevederilor art.148, alin(1), lit.c) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal și ale pct.53, alin. (6), lit.d) din HG 44/2004, fiind stabilită ca urmare a ajustării efectuate o taxă pe valoarea adăugată suplimentară în suma de **xxxxxx lei**.

Totodată pentru anul 2014, organele de inspecție fiscală, în mod corect și legal, au ajustat dreptul de deducere al SC X SRL, pentru bunurile constatate lipsa în gestiune, prin aplicarea prevederilor art.148, alin(1), lit.c) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal și ale pct.53, alin. (6), lit.d) din HG 44/2004, fiind stabilită ca urmare a ajustării efectuate o taxă pe valoarea adăugată în suma de xxxxxx lei.

Deoarece petenta a stabilit și înregistrat în contabilitate un minus de inventar, în suma de xxxxx lei pentru care prin decontul lunii ianuarie 2015 a stabilit ca TVA de plată aferent acestor lipsuri din gestiune, suma de xxxx lei, rezulta ca TVA-ul suplimentar stabilit de către organele de inspecție fiscală,

aferent bunurilor lipsa din gestiune constatate prin efectuarea lucrărilor de inventariere aferente anului 2014, este în suma de **xxxxxx lei** (xxx lei-xx lei).

Suținerea petentei din contestația formulată, ca TVA-ul colectat ca urmare a minusului de inventar stabilit inițial și înscris pe rândul de regularizări TVA colectată din decontul lunii ianuarie 2015, este în suma de xxxx lei, nu este întemeiată, în condițiile în care din documentele puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală (anexa nr.23, pagina 107 din RIF + anexele aferente) reiese în mod clar calculul efectuat de către reprezentanții petentei, minusul de inventar fiind stabilit la suma de xxxxx lei, iar taxa pe valoarea adăugată aferentă fiind de xxxxxlei. Rezulta că în mod corect organele de inspecție fiscală au stabilit că și TVA suplimentară aferentă acestei spețe, suma de xxxxx lei.

Nici motivațiile petentei din contestația formulată în legătură cu faptul că organele de inspecție fiscală nu ar fi stabilit starea de fapt fiscală în conformitate cu prevederile art.6 Cod de procedură fiscală (OG 92/2003 cu modificările și completările ulterioare), nu sunt întemeiate și nu pot conduce la soluționarea favorabilă a contestației, pentru motivele de mai jos:

Cu ocazia desfășurării inspecției fiscale, organele de inspecție fiscală, au solicitat petentei, prin intermediul notei explicative luate reprezentantului său, prezentarea motivelor de fapt precum și a eventualelor documente, care au condus la situația că, la inventarierea patrimoniului pentru exercițiul financiar 2013 să fie constatate la diverse elemente patrimoniale de natura stocurilor, fie plusuri în suma totală de xxxx lei, fie minusuri în suma totală de xxxxxxx lei, iar în cel al anului 2014 plusuri în suma de xxxxx lei și minusuri în suma de xxxx lei. Explicația dată de către reprezentantul petentei este aceeași cu cea prezentată în contestație constând, în esență, în faptul că au avut loc diverse erori de operare al programului de gestiune utilizat (SAP).

În legătură cu aceste erori, nici cu ocazia efectuării inspecției fiscale și nici în etapa de soluționare a contestației, petenta nu a prezentat documente de natura mijloacelor de probă reglementate de Codul de Procedură Fiscală, din care să rezulte că aceste minusuri și plusuri se datorează unor erori de operare. Mai mult, conform susținerilor petentei din contestația formulată, aceasta admite că doar parte dintre aceste plusuri sau minusuri s-au datorat introducerii unor ordine de producție greșite, dar nu este în măsură, să cuantifice și să probeze aceste afirmații prin prezentarea unor documente justificative în acest sens.

Mai mult, așa cum a statuat în mod constant și Curtea de Apel Timișoara sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale revine, potrivit art. 73 alin 1 din Legea 207/2015 privind Codul de Procedură Fiscală, contribuabilului, iar petenta nici în fața organelor de inspecție fiscală și nici în procedura administrativă nu a fost în măsură să facă dovada cu înscrisuri de natura mijloacelor de probă că a respectat normele legale în vigoare în ceea ce privește pretenția sa în legătură cu TVA aferent neconcordanțelor constatate în

contabilitatea sa de gestiune sub aspectul minusurilor din aceasta și a compensărilor scriptice pe care le-a operat, influenând TVA datorat bugetului consolidat al statului.

In cazul in care minusurile si plusurile erau generate de utilizarea incorecta a programului informatic, odata cu predarea factica a produselor de la secțiile de producție la magazia de produse finite eroarea ar fi fost identificata, in sensul ca pe documentele de predare (bon de predare, transfer, restituire) este in scris un tip de produs, iar factic s-a predat alt tip de produs. Neidentificarea unor astfel de greșeli la momentul predării bunurilor la magazie, infirmă susținerea petentei cu privire la cauza generatoare a plusurilor si minusurilor de inventar.

Conform OMFP nr. 3055/2009 cu modificările si completările ulterioare, elementele prezentate in situațiile financiare anuale se evalueaza in conformitate cu principiile contabile generale, conform contabilității de angajamente.

Astfel la pct.45 (1) este prevăzut *“principiul necompensarii”* conform caruia *“ orice compensare intre elementele de active si datorii sau intre cheltuieli si venituri este interzisa, iar la pct.46 este formulat “principiul prevalentei economice asupra juridicului”* in cuprinsul caruia se prevede ca *“ evenimentele si operațiunile economico - financiare trebuie evidențiate in contabilitate asa cum se produc, in baza documentelor justificative. Documentele care stau la baza înregistrării in contabilitate a operațiunilor economico-financiare trebuie sa reflecte întocmai modul cum acestea se produc, respectiv sa fie in concordanta cu realitatea (...)”*

De asemenea, conform aceluiași act normativ la pct.54 (1) este prevăzut faptul ca *“in scopul întocmirii situațiilor financiare anuale, entitățile trebuie sa procedeze la inventarierea si evaluarea elementelor de natura activelor, datoriilor si capitalurilor proprii, iar conform alin. (2) elementele de natura activelor, datoriilor si capitalurilor proprii se reflecta si se evalueaza la valoarea contabila, pusa de acord cu rezultatele inventarierii, evaluarea la inventar efectuandu-se (pct.55 alin.1) potrivit reglementarilor contabile conforme cu normele europene si a OMFP 2861/2009 privind efectuarea inventarierii.”*

In ceea ce privește evenimentele ulterioare datei bilanțului si a corectării eventualelor erori contabile in vederea următoarelor:

Potrivit pct.62, alin.(3) din OMFP 3055/2009 pot fi identificate doua tipuri de evenimente ulterioare datei bilanțului si anume:

“ (3) Pot fi identificate două tipuri de evenimente ulterioare datei bilanțului:

a) cele care fac dovada condițiilor care au existat la data bilanțului. Aceste evenimente ulterioare datei bilanțului conduc la ajustarea situațiilor financiare anuale; și

b) cele care oferă indicații despre condiții apărute ulterior datei bilanțului. Aceste evenimente ulterioare datei bilanțului nu conduc la ajustarea situațiilor financiare anuale.”

De asemenea conform prevederilor pct.63 alin.(2) din OMFP 3055/2009 cu modificările și completările ulterioare, corectarea erorilor se efectuează la data constatării lor, pe seama contului de profit și pierdere, în cazul erorilor aferente exercițiului financiar curent, fie pe seama rezultatului reportat, în cazul erorilor semnificative aferente exercițiilor financiare precedente.

Din textele de lege mai sus prezentate, rezulta ca era obligația petentei, ca, în cazul în care s-a descoperit acest gen de erori, să procedeze în consecință și să asigure valorificarea informațiilor disponibile, la momentul producerii lor, din punct de vedere contabil. Pe parcursul inspecției fiscale niciun astfel de document nu a fost pus la dispoziția organelor de control și nici nu au fost prezentate situații financiare modificate sau erori contabile recunoscute pe seama contului de profit și pierdere sau rezultatul reportat, generate de către introducerea greșită a unor ordine de producție.

Așa cum s-a arătat în cele ce preced, în cazul în care documentele justificative întocmite cu ajutorul programului informatic nu erau în concordanță cu realitatea, în etapa predării produselor finite la magazia de produse finite, petenta ar fi constatat că documentele de predare nu corespund cu bunurile predate în mod faptic, situație de natură a determina remedierea așa-zisei erori informatice.

Mai mult decât atât, petenta a stabilit ea însăși cu ocazia inventarierilor efectuate, existența unor plusuri sau minusuri de inventar, fără a identifica erorile care le-au generat și fără a întocmi documente justificative din care să rezulte cu puterea evidenței că este interesată într-o evidență reală, scriptică și faptică a elementelor sale patrimoniale, cu consecința reflectării fidele a operațiunilor efectuate.

Nici macar, la momentul efectuării inventarierii anuale, comisia de inventariere constituită prin decizia conducătorului unității, nu a stabilit ca această diferență între stocurile factice și cele scriptice a bunurilor, s-ar datora unor greșeli de utilizare a programelor informatice, cu toate că în conformitate cu prevederile pct.39, din O.M.F.P. nr.2861/2009 avea obligația de a stabili natura acestor diferențe.

Conform prevederilor art. 65, alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 republicată: *„Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.”*

De asemenea, în conformitate cu art. 6 alin. (1) și (2) din Legea nr. 82/1991 republicată, cu modificările și completările ulterioare : *“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. Documentele justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitate angajează răspunderea*

persoanelor care le-au intocmit, vizat si aprobat, precum si a celor care le-au inregistrat in contabilitate”

Pentru toate aceste motive, contestația urmează a fi respinsă, ca neîntemeiată pentru aceste capete de cerere.

Referitor la dobânzile de întârziere în suma de xxx lei și penalitățile de întârziere în sumă de xxxx lei aferente taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar, calculate în sarcina petentei prin Decizia de impunere F-AR nr./18.01.2016 se reține că stabilirea de dobânzi de întârziere și penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul.

Deoarece pentru obligația fiscală reprezentând taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în sumă totală de xxxxx lei, contestația a fost respinsă ca neîntemeiată, rezultă că și pentru capătul de cerere privind dobânzile de întârziere și penalitățile de întârziere, calculate în sarcina petentei reprezentând măsura accesorie, conform principiului de drept *accessorium sequitur principalem*, contestația va fi respinsă ca neîntemeiată.

2. Referitor la capătul de cerere privind Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..../18.01.2016 emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală Arad din cadrul A.J.F.P Arad în baza Raportului de Inspecție Fiscală F-AR nr./18.01.2016

2.1 Referitor la capatul ce cerere privind ajustarea rezultatului fiscal, pentru anul fiscal 2012, cu suma de xxxx lei, reprezentând ajustarea preturilor de transfer (tranzacțiile cu persoane afiliate), respectiv ajustarea în plus a veniturilor cu suma de xxxx lei si a cheltuielilor, în minus, cu suma de xxxxxxx lei, se rețin următoarele:

În fapt, în perioada 01.01.2012 – 31.12.2014, s-a constatat că SC X SRL a desfășurat tranzacții cu persoane afiliate, așa cum sunt definite la art. 7, pct.21 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal.

Aferent tranzacțiilor cu persoane afiliate, conform celor descrise la cap. IV Dosarul prețurilor de transfer din RIF pentru anii fiscali 2012 - 2014, în temeiul art. 11, alin.2, art. 19 alin.1 și 5 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal și a art. 94 alin.3 lit. e și f din OG nr.92/2003, organele de inspecție fiscală au procedat la ajustarea sumei cheltuielilor din exploatare și ajustarea sumei veniturilor petentei aferente tranzacțiilor cu persoane afiliate în considerarea principiului lungimii de braț, a respectării principiului valorii de piață, pentru anii fiscali 2012, 2013 și 2014, rezultând:

- aferent anului 2012 o ajustare prin diminuarea cheltuielilor din exploatare afiliați înregistrate de petentă în sumă de xxxx lei (anexa 3 la RIF) și

o ajustare prin creșterea veniturilor din exploatare afiliați înregistrate de petentă în sumă de xxxxx lei (anexa 3.1 la RIF)

- aferent anului 2013 o ajustare prin diminuarea cheltuielilor din exploatare afiliați înregistrate de petentă în sumă de xxxxx lei (anexa 3 la RIF) și o ajustare prin creșterea veniturilor din exploatare afiliați înregistrate de petentă în sumă de xxxxx lei (anexa 3.1 la RIF)

- aferent anului 2014 o ajustare prin diminuarea cheltuielilor din exploatare afiliați înregistrate de petentă în sumă de xxxx lei (anexa 3 la RIF) și o ajustare prin creșterea veniturilor din exploatare afiliați înregistrate de petentă în sumă de xxxxx lei (anexa 3.1 la RIF).

Petenta contestă ajustarea rezultatului fiscal, pentru anul fiscal 2012, cu suma de xxxxx lei, reprezentând ajustarea preturilor de transfer (tranzacțiile cu persoane afiliate), respectiv ajustarea în plus a veniturilor cu suma de xxxxxx lei și a cheltuielilor, în minus, cu suma de xxxxx lei.

În drept, art.19 alin.1 și alin.5 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevede că:

“(1) Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare.[...]

(5) Tranzacțiile între persoane afiliate se realizează conform principiului prețului pieței libere, potrivit căruia tranzacțiile între persoanele afiliate se efectuează în condițiile stabilite sau impuse care nu trebuie să difere de relațiile comerciale sau financiare stabilite între întreprinderi independente. La stabilirea profiturilor persoanelor afiliate se au în vedere principiile privind prețurile de transfer.”

Potrivit art.11 alin.2 din același act normativ:

“(2) În cadrul unei tranzacții între persoane afiliate, autoritățile fiscale pot ajusta suma venitului sau a cheltuielii oricăreia dintre persoane, după cum este necesar, pentru a reflecta prețul de piață al bunurilor sau serviciilor furnizate în cadrul tranzacției. La stabilirea prețului de piață al tranzacțiilor între persoane afiliate se folosește cea mai adecvată dintre următoarele metode:

a) metoda comparării prețurilor, prin care prețul de piață se stabilește pe baza prețurilor plătite altor persoane care vând bunuri sau servicii comparabile către persoane independente;

b) metoda cost-plus, prin care prețul de piață se stabilește pe baza costurilor bunului sau serviciului asigurat prin tranzacție, majorat cu marja de profit corespunzătoare;

c) metoda prețului de revânzare, prin care prețul de piață se stabilește pe baza prețului de revânzare al bunului sau serviciului vândut unei persoane independente, diminuat cu cheltuiala cu vânzarea, alte cheltuieli ale contribuabilului și o marjă de profit;

d) orice altă metodă recunoscută în liniile directoare privind prețurile de transfer emise de Organizația pentru Cooperare și Dezvoltare Economică.

Conform prevederilor pct. 23, 24, 29, 32 și 33 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“23. La estimarea prețului de piață al tranzacțiilor se poate utiliza una dintre următoarele metode:

a) metoda comparării prețurilor;

b) metoda cost-plus;

c) metoda prețului de revânzare;

d) orice altă metodă recunoscută în liniile directoare privind prețurile de transfer, emise de Organizația pentru Cooperare și Dezvoltare Economică.

24. În termeni generali, prețul de piață este determinat prin raportarea la tranzacții comparabile necontrolate. O tranzacție este necontrolată dacă se desfășoară între persoane independente.

29. Metoda marjei nete

Metoda marjei nete implică calcularea marjei nete a profitului, obținută de o persoană în urma uneia sau a mai multor tranzacții cu persoane afiliate, și estimarea acestei marje pe baza nivelului obținut de către aceeași persoană în tranzacții cu persoane independente sau pe baza marjei obținute în tranzacții comparabile efectuate de persoane independente.

Metoda marjei nete presupune efectuarea unei comparații între anumiți indicatori financiari ai persoanelor afiliate și aceiași indicatori ai persoanelor independente care activează în cadrul aceluiași domeniu de activitate.

În utilizarea metodei marjei nete trebuie luate în considerare diferențele dintre persoanele ale căror marje sunt comparabile. În acest sens vor fi avuți în vedere următorii factori: competitivitatea altor contribuabili de pe piață și a bunurilor echivalente, eficiența și strategia de management, poziția pe piață, diferența în structura costurilor și nivelul experienței în afaceri.

32. La stabilirea prețului de piață al tranzacțiilor dintre persoane afiliate se folosește una dintre metodele prevăzute mai sus. În vederea stabilirii celei mai adecvate metode se au în vedere următoarele elemente:

a) metoda care se apropie cel mai mult de împrejurările în care sunt stabilite prețurile supuse liberei concurențe pe piețe comparabile din punct de vedere comercial;

b) metoda pentru care sunt disponibile date rezultate din funcționarea efectivă a persoanelor afiliate implicate în tranzacții supuse liberei concurențe;

c) gradul de precizie cu care se pot face ajustări în vederea obținerii comparabilității;

d) *circumstanțele cazului individual;*
e) *activitățile desfășurate efectiv de diferitele persoane afiliate;*
f) *metoda folosită trebuie să corespundă împrejurărilor date ale pieței și ale activității contribuabilului;*

g) *documentația care poate fi pusă la dispoziție de către contribuabil.*

33. *Circumstanțele cazului individual care urmează să fie luat în considerare în examinarea prețului de piață sunt:*

a) *tipul, starea, calitatea, precum și gradul de nouitate al bunurilor, mărfurilor și serviciilor transferate;*

b) *condițiile pieței pe care bunurile, mărfurile sau serviciile sunt folosite, consumate, tratate, prelucrate sau vândute unor persoane independente;*

c) *activitățile desfășurate și stadiile din lanțul producției și distribuției ale entităților implicate;*

d) *clauzele cuprinse în contractele de transfer privind: obligațiile, termenele de plată, rabaturile, reducerile, garanțiile acordate, asumarea riscului;*

e) *în cazul unor relații de transfer pe termen lung, avantajele și riscurile legate de acestea;*

f) *condițiile speciale de concurență.*

(...) *Pentru aplicarea prezentelor norme metodologice, autoritățile fiscale vor lua în considerare și Liniile directoare privind prețurile de transfer, emise de Organizația pentru Cooperare și Dezvoltare Economică.”*

Față de prevederile legale de mai sus se reține că tranzacțiile între persoane afiliate se realizează conform principiului prețului pieței libere, respectiv în condiții stabilite sau impuse care nu trebuie să difere de relațiile comerciale sau financiare stabilite între întreprinderi independente, iar la stabilirea profiturilor persoanelor afiliate se au în vedere principiile privind prețurile de transfer.

Prețurile de transfer sunt prețurile la care o companie transferă bunuri și proprietăți sau prestează servicii către companii afiliate.

Analizarea tranzacțiilor între persoane juridice afiliate se datorează așa numitei practici de "*transfer al prețurilor*", care constă în efectuarea de tranzacții la prețuri "*speciale*" și/sau în condiții speciale care conduc la distorsionarea bazei de impozitare și la alterarea taxelor și impozitelor datorate.

Astfel, în vederea determinării cu o cât mai mare exactitate a taxelor și impozitelor care ar trebui să revină fiecărei jurisdicții fiscale în condiții de piață liberă, autoritățile fiscale pot ajusta suma venitului sau a cheltuielii oricăreia dintre persoane pentru a reflecta prețul de piață al bunurilor sau serviciilor furnizate în cadrul tranzacției.

Așa cum prevede art.11 alin.2 din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, la stabilirea prețului de piață al tranzacțiilor dintre persoane afiliate pot fi folosite o serie de metode dintre cele expres enumerate,

pentru fiecare caz în parte alegându-se cea mai adecvată dintre ele, precum și *“orice altă metodă recunoscută în liniile directoare privind prețurile de transfer emise de Organizația pentru Cooperare și Dezvoltare Economică.”*

Potrivit pct.12 din Liniile Directoare OCDE :

“1. Prețurile de transfer sunt importante atât pentru contribuabili cât și pentru administrația fiscală, pentru că ele determină în mare parte venitul și cheltuielile, și prin aceasta profiturile impozabile ale companiilor afiliate, în diferite jurisdicții.

Problemele de prețuri de transfer au apărut inițial în tranzacțiile între companii afiliate ce operau în aceeași jurisdicție fiscală. Aspectele naționale nu sunt luate în considerare în acest Raport, care se concentrează în principal pe aspectele internaționale ale prețurilor de transfer. Aceste aspecte internaționale sunt mai dificil de soluționat pentru că sunt implicate mai multe jurisdicții fiscale, și de aceea orice corectare a prețului de transfer într-o jurisdicție presupune o corectare corespondentă într-o altă jurisdicție. Cu toate acestea, dacă cealaltă jurisdicție nu acceptă să efectueze corectarea corespunzătoare, grupul de MNE-le va fi impozitat de două ori pentru acea parte din profituri. Pentru a minimiza riscul de dubla impunere, este necesar un consens internațional cu privire la modul în care se stabilesc, în scopuri fiscale, prețurile de transfer pentru tranzacțiile trans-frontaliere. “

De asemenea, la capitolul Glosar din Liniile Directoare OCDE sunt definite noțiunile:

Costuri directe - Costuri ocazionate în mod specific de producerea unui bun sau de prestarea de servicii, cum ar fi costul materiilor prime.

Costuri indirecte - Costuri de producere a unui produs sau a unui serviciu care, deși strâns legate de procesul de producție, pot fi comune mai multor produse sau servicii (de exemplu, costurile unei unități de reparații care asigură service pentru echipamentele utilizate la producția de produse diferite).

Metoda marjei tranzacționale nete - O metodă de profit tranzacțional ce examinează marja profitului net față de o bază corespunzătoare (ex. costuri, vânzări, active) realizată de contribuabil din tranzacții controlate (sau tranzacții care pot fi agregate conform principiilor din Capitolul I).

Principiul lungimii de braț - Standardul internațional asupra căruia țările membre OCDE au căzut de acord a fi utilizat pentru a se determina prețurile de transfer din punct de vedere fiscal. Este prezentat în Articolul 9 al Convenției Fiscale Model a OECD după cum urmează: în cazul în care *“condițiile create sau impuse între companii afiliate în relațiile lor comerciale sau financiare diferă de acelea care ar fi fost create între companii independente, atunci profiturile care s-ar fi acumulat, în lipsa acestor condiții, la una dintre companii, dar nu s-au acumulat datorită acestor condiții, pot fi incluse în profiturile acelei companii și impozitate în consecință”*.

Se reține că alegerea celei mai adecvate metode de determinare a prețurilor de transfer se bazează pe identificarea acelei metode care, în

circumstanțele tranzacției analizate, oferă cea mai potrivită măsură sau cea mai bună estimare a unei valori de piață. În funcție de profilul funcțional și de risc al persoanei afiliate testate se va alege un indicator financiar.

Autoritățile fiscale au posibilitatea legală de a efectua ajustări atunci când marja netă de profit obținută de persoana afiliată rezidentă din tranzacții controlate nu este cuprinsă în intervalul de comparare rezultat ca urmare a analizei profitabilității obținute de societăți independente comparabile. Ajustările se efectuează la valoarea mediană, unde valoarea mediană reprezintă acea valoare care se regăsește la mijlocul intervalului de comparare, așa cum prevede art.2 alin.3 din Ordinul 222/2008 privind conținutul dosarului prețurilor de transfer:

„În condițiile în care contravaloarea prețului de transfer stabilit de contribuabil nu este cuprinsă în intervalul de comparare, organul fiscal competent stabilește valoarea mediană ca fiind prețul de transfer la preț de piață. Valoarea mediană reprezintă acea valoare care se regăsește la mijlocul intervalului de comparare.”

Conform Capitolului I „Principiul lungimii de braț” al „Ghidului de prețuri de transfer pentru companii multinaționale și administrații fiscale” atunci când companiile afiliate intră în relații de afaceri unele cu altele, condițiile relațiilor lor comerciale și financiare pot să nu fie afectate direct de forțele pieței externe în același fel ca și companiile independente, deși companiile afiliate încearcă adesea să copieze dinamica forțelor pieței în afacerile lor.

Este posibil să existe o dificultate reală în determinarea exactă a prețului de piață în absența forțelor pieței sau când se adoptă o anumită strategie comercială. Este important de reținut ca necesitatea de a face o ajustare pentru a aproxima tranzacțiile la lungime de braț ia naștere indiferent de orice obligație contractuală asumată de părți de a plăti un preț, și fără nici o legătură cu intenția părților de a minimiza sau a eluda impozitele.

Atunci când transferul prin prețuri nu reflectă forțele pieței și principiul lungimii de braț, obligațiile fiscale ale companiilor afiliate și veniturile fiscale ale țării gazdă ar putea fi distorsionate. De aceea, țările membre OECD au decis ca, în scopuri fiscale, profiturile companiilor afiliate pot fi ajustate după cum este necesar pentru a corecta astfel de distorsiuni și pentru a se respecta principiul lungimii de braț.

Conform art. 9 al Convenției Fiscale Model a OECD *„condițiile create sau impuse între două companii în relațiile lor comerciale sau financiare diferă de acelea care ar fi fost create între companii independente, atunci profiturile care s-ar fi acumulat, în lipsa acestor condiții, la una dintre companii, dar nu s-au acumulat datorită acestor condiții, pot fi incluse în profiturile acelei companii și impozitate în consecință.”*

Din documentele existente la dosarul cauzei se constată următoarele:

Având în vedere că, petenta a desfășurat tranzacții cu persoane afiliate așa cum sunt definite la art. 7, pct.21 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, iar din analiza bazei de date a contribuabililor care ar putea prezenta risc fiscal din punct de vedere al preturilor de transfer, constituita la nivelul Compartimentului Preturi de Transfer din cadrul D.G.R.F.P. Timișoara, a rezultat faptul ca S.C. X S.R.L. a înregistrat pierdere in anii 2011, 2012 si 2013, organele de inspecție fiscală au solicitat SC X S.R.L., in temeiul prevederilor art. 79, alin. (2) din O.G. nr. 92/2003 republicata, cu modificările si completările ulterioare, întocmirea dosarului prețurilor de transfer.

În acest sens a fost întocmită solicitarea de întocmire și prezentare a dosarului prețului de transfer înregistrată la I.F. Arad sub nr./11.06.2015. Urmare a adresei societății nr./03.08.2015, inregistrata la I.F. Arad sub nr./04.08.2015, se solicita prelungirea termenului de prezentare a dosarului preturilor de transfer cu o perioada egala cu cea stabilita inițial. Prin adresa I.F. Arad nr./ad/10.08.2015, se comunica societății faptul ca cererea a fost aprobata de către conducerea I.F. Arad, in conformitate cu prevederile art. 2, alin. (6) din O.P.A.N.A.F. nr. 222/2008, noul termen de prezentare a dosarului preturilor de transfer fiind fixat pentru data de 09.10.2015.

S.C. X S.R.L. a prezentat organelor de inspecție fiscală Dosarul Preturilor de Transfer, înregistrat la I.F. Arad sub nr./09.10.2015.

In urma prezentării de către SC X a dosarului preturilor de transfer, organele de inspecție fiscală au procedat la examinarea conținutului acestuia in scopul evaluării modului de determinare a principiului lungimii de braț, pentru tranzacțiile desfășurate de X cu entitățile afiliate.

In urma desfășurării analizei funcționale si acelei economice prezentata in paginile 23-48 din dosarul preturilor de transfer, a fost selectata ca metoda de determinare a principiului lungimii de braț, metoda marjei nete (MMN), pentru aceasta metoda existând date privind companii similare care produc si prelucrează pe baza de contract. MMN evaluează marja profitului din exploatare al contribuabilului, realizat intr-o tranzacție in cadrul grupului (sau tranzacții care sunt adecvate pentru a fi însumate) prin comparație cu marja profitului din exploatare câștigata de companii similare in tranzacții cu entități independente.

Cu privire la aplicarea metodei selectate, a fost selectata entitatea cea mai simpla in ceea ce privește funcțiile desfășurate si riscurile asumate, aceasta fiind identificata ca fiind X România, iar ca indicator de eficiența economică Rata de rentabilitate a costurilor totale (RRCT). In realizarea analizei rezultatelor companiilor comparabile a fost estimata media ponderata a RRCT pentru o perioada de 3 ani pentru evaluarea rezultatelor X România pentru un singur an (rezultatul RRCT din 2012 pentru X România a fost comparat cu media ponderata similara a RRCT rezultata pe baza datelor financiare pentru perioada 2009 - 2010).

Totodată au fost efectuate o serie de ajustări economice, după cum urmează:

- au fost anulate efectele cheltuielilor cu: piese de schimb pentru utilaje, reparațiile echipamentelor de producție, închirierea utilajelor și perisabilitățile asupra rezultatelor operaționale ale anului 2012;

- au fost anulate efectele cheltuielilor cu majorările și penalitățile de întârziere asupra rezultatelor operaționale ale anului 2012;

- a fost anulat efectul stocului de produse care nu au mai putut fi vândute asupra rezultatelor operaționale ale anului 2012;

- a fost anulat efectul cheltuielilor cu implementarea programului SAP asupra rezultatelor operaționale ale anului 2012.

Efectul acestor ajustări pentru anul 2012 a fost următorul:

- reducerea cheltuielilor operaționale ale petentei cu suma de xxxxxxxx lei (ajustări cheltuieli);

- creșterea cheltuielilor operaționale cu suma de xxxxxx lei (descărcare marfa);

- reducerea veniturilor operaționale ale petentei cu suma de xxxxxxxx lei (descărcare produse finite);

- creșterea veniturilor operaționale ale petentei cu suma de xxxxxxxx lei (vânzare produse finite și marfa).

Pe ansamblu, prin dosarul prețurilor de transfer întocmit de către petentă în scopul de a demonstra că tranzacțiile desfășurate cu persoanele afiliate constând în vânzare de produse finite mărfuri au fost realizate conform principiului lungimii de braț, asupra cheltuielilor și veniturilor din exploatare ale petentei au fost efectuate următoarele ajustări:

- reducerea cheltuielilor de exploatare aferente anului 2012 cu suma de xxxxxx lei;

- creșterea veniturilor din exploatare aferente anului 2012 cu suma de xxxx lei;

În ceea ce privește rezultatele analizei MMN, conform cercetării efectuate a fost întocmit eșantionul final de companii comparabile care au îndeplinit funcții de producție pe baza de contract și și-au asumat riscuri similare cu cele desfășurate și asumate de X România. Intervalul comparabil al RRCT pentru companiile comparabile identificate (în număr de 56) este prezentat în dosarul prețurilor de transfer la paginile 47-48, acesta fiind următorul:

- pentru anul 2012 a fost situat între 1.97 % - cuartila inferioară și 6.54% cuartila superioară cu mediana de 3.98 % ;

Cu privire la ajustările efectuate, acestea au determinat o ajustare a veniturilor și cheltuielilor operaționale ale X România, implicit a rezultatului obținut din exploatare, fapt care a determinat următoarele valori ale RRCT: 2.20% pentru anul 2012.

Având în vedere aceste valori, conform dosarului peturilor de transfer s-a concluzionat ca în anul 2012 valoarea RRCT s-a încadrat în intervalul de comparabilitate.

Fata de cele prezentate de către petentă prin dosarul peturilor de transfer, în ceea ce privește modul de determinare a profitabilității petentei prin intermediul indicatorului financiar RRCT, în urma analizării efectuate, organele de inspecție fiscală au stabilit următoarele:

a) deoarece ajustările efectuate de către societatea petentă și prezentate în cele ce preced au condus la o creștere a profitabilității companiei analizate (X Romania), s-a impus o analiza a acestora din punct de vedere al justificării lor, în special ca urmare a faptului ca prin dosarul peturilor de transfer se susține ca acestea au fost efectuate în scopul creșterii fiabilității rezultatelor RRCT ale X Romania.

Astfel, s-a constatat că au fost ajustate cheltuieli care au presupus consum de piese de schimb pentru utilaje, reparații ale echipamentelor de producție, închiriere de utilaje și perisabilități.

Totodată au fost ajustate cheltuielile cu majorările și penalitățile de întârziere, având loc totodată și o anulare a efectului stocului de produse.

b) având în vedere aceste ajustări, s-a constatat că datele existente la dosarul peturilor de transfer cu privire la societățile analizate, nu au permis o analiza a costurilor acestora (datele prezentate nefiind suficient de analitice), și nu au fost suficiente pentru a determina dacă acestea au avut același gen de costuri sau nu. Totuși, în cadrul analizei efectuate, un criteriu avut în vedere în selecția acestora a fost reprezentat de faptul ca acestea dețineau active imobilizate, dar din cele prezentate nu se poate desprinde nicio informație cu privire la gradul de uzura al acestora și deci cu privire la nivelul (marimea) cheltuielilor cu piese de schimb, reparații închiriere utilaje și perisabilități existente.

De asemenea în dosarul peturilor de transfer nu s-a prezentat nicio informație din care să reiasă faptul ca aceste societăți analizate au avut incluse în costuri cheltuieli cu majorări și penalități de întârziere.

În ceea ce privește ajustările efectuate în legătură cu stocul de produse greu vandabile al X Romania, în vederea faptului ca prin intermediul dosarului peturilor de transfer, unde sunt prezentate informațiile privind societățile independente analizate, deoarece informațiile nu au avut un caracter suficient de analitic, acestea nu au permis formarea unei opinii în ceea ce privește existența unui stoc de marfa greu vandabil sau nu. Mai mult, nici măcar SC X SRL, nu a considerat acest stoc de marfa greu vandabil, întrucât din contabilitatea acesteia rezulta faptul ca nu a constituit provizioane.

Având în vedere cele de mai sus precum și faptul ca prin metoda aleasă (metoda marjei nete), activitățile au fost analizate în mod global din punct de vedere al profitabilității, în lipsa unor informații analitice și concludente cu

privire la structura cheltuielilor societărilor independente analizate, organele de inspecție fiscală au considerat că ajustările efectuate în legătură cu piesele de schimb pentru utilaje, reparații ale echipamentelor de producție, închirierea utilajelor și perisabilități, majorările și penalitățile de întârziere și al anularii efectului stocului de produse, nu conduc la o mai mare fiabilitate a rezultatelor RRCT, iar în concluzie nu au fost acceptate.

În ceea ce privește neluarea în considerare a cheltuielilor efectuate cu implementarea programului SAP asupra rezultatelor operaționale, se constată faptul că, și în acest caz, informațiile relevante existente în dosarul preturilor de transfer nu permit formarea unei concluzii cu privire la cheltuielile cu programele informatice ale societăților cuprinse în analiză, nefiind demonstrat că toate acestea ar fi implementat în perioada avută în vedere un program informatic de aceasta natură.

Astfel, organele de inspecție fiscală au anulat cheltuielile efectuate cu implementarea programului SAP asupra rezultatelor operaționale ale anului 2012, rezultând astfel o ajustare a costurilor totale ale X Romania SRL, în sensul micșorării lor cu suma de xxxxxx lei rezultând un nivel al costurilor totale de exploatare de xxxxxx lei, acest nivel fiind luat în calcul de către organele de inspecție fiscală în determinarea ratei rentabilității costurilor totale ale X Romania.

Conform art. 11, alin. (2) din Legea nr. 571/2003 cu modificările și completările ulterioare: *“În cadrul unei tranzacții între persoane afiliate, autoritățile fiscale pot ajusta suma venitului sau a cheltuielii oricăreia dintre persoane, după cum este necesar, pentru a reflecta prețul de piață al bunurilor sau serviciilor furnizate în cadrul tranzacției”* coroborat cu pct. 22 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare care prevede că *“În termeni generali, prețul de piață este determinat prin raportarea la tranzacții comparabile necontrolate. O tranzacție este necontrolată dacă se desfășoară între persoane independente”*

În vederea stabilirii celei mai adecvate metode, organele de inspecție fiscală au avut în vedere elementele prevăzute la pct. 32 din H.G. nr. 44/2004 cu modificările și completările ulterioare, respectiv: metoda care se apropie cel mai mult de împrejurările în care sunt stabilite prețurile supuse liberei concurențe pe piețe comparabile din punct de vedere comercial, metoda pentru care sunt disponibile date comparabile, gradul de precizie cu care se pot face ajustări în vederea obținerii comparabilității, circumstanțele cazului individual, activitățile desfășurate efectiv de diferitele persoane afiliate, metoda folosită trebuie să corespundă împrejurărilor date ale pieței și ale activității contribuabilului și documentația care poate fi pusă la dispoziție de către contribuabil.

Astfel, organele de control au considerat că pentru anul 2012 cea mai adecvată metoda pentru verificarea preturilor de transfer este *“Metoda marjei”*

nete ” care implică calcularea marjei nete a profitului, obținută de o persoană în urma uneia sau a mai multor tranzacții cu persoane afiliate, și estimarea acestei marje pe baza nivelului obținut de către aceeași persoană în tranzacții cu persoane independente sau pe baza marjei obținute în tranzacții comparabile efectuate de persoane independente, prevăzută la art. 11, alin. (2), lit. d) din Legea nr. 571/2003 cu modificările și completările ulterioare, respectiv pct. 29 din H.G. nr. 44/2004 cu modificările și completările ulterioare coroborate cu prevederile Capitolului III, lit. ii) „*Alte metode*” din Ghidul de Preturi de Transfer pentru Companii Multinaționale și Administrații Fiscale”, metoda care de altfel a fost avută în vedere și la elaborarea dosarului preturilor de transfer.

Totodată conform prevederilor H.G. nr. 44/2004 cu modificările și completările ulterioare, pct. 29 “ *Metoda marjei nete implică calcularea marjei nete a profitului, obținută de o persoană în urma uneia sau a mai multor tranzacții cu persoane afiliate, și estimarea acestei marje pe baza nivelului obținut de către aceeași persoană în tranzacții cu persoane independente sau pe baza marjei obținute în tranzacții comparabile efectuate de persoane independente.*

Metoda marjei nete presupune efectuarea unei comparații între anumii indicatori financiari ai persoanelor afiliate și aceiași indicatori ai persoanelor independente care activează în cadrul aceluiași domeniu de activitate.”

Ținând cont de prevederile legale mai sus citate, organele de de control au aplicat în vederea ajustării cheltuielilor cu marfa achiziționată de la persoana afiliată, precum și a veniturilor obținute din vânzarea produselor către afiliați, metoda marjei nete, utilizând indicatorul rata rentabilității costurilor totale care reprezintă raportul dintre rezultatul din exploatare și cheltuielile totale de exploatare.

Față de cele mai sus prezentate se reține că, deoarece petenta a prezentat un dosar al preturilor de transfer din care a rezultat că tranzacțiile desfășurate între afiliați nu a respectat principiul lungimii de braț, organele de inspecție fiscală, în mod corect și legal, au procedat la estimarea cuantumului preturilor de transfer și ajustarea cheltuielilor înregistrate de la afiliați, respectiv a veniturilor realizate din tranzacțiile cu persoanele afiliate de către S.C. X Romania S.R.L., rezultând o ajustare totală de xxxx lei prin diminuarea cheltuielilor din exploatare înregistrate de petentă în suma de xxxlei și prin majorarea veniturilor din exploatare în suma de xxxxx lei aferentă anului 2012, în conformitate cu prevederile art. 11, alin. (2) din Legea nr. 571/2003 cu modificările și completările ulterioare coroborat cu prevederile art. 3 din Anexa nr. 3 la OPANAF nr. 222/2008 privind conținutul dosarului preturilor de transfer.

Nici în timpul inspecției fiscale și nici cu ocazia depunerii contestației petenta nu a probat cu documente de natură mijloacelor de probă reglementate de Codul de procedură fiscală faptul că tranzacțiile prezentate în dosarul

prețurilor de transfer întocmit au avut loc în termeni comerciali de piață liberă, cu respectarea principiului lungimii de braț, și care să justifice ajustările cheltuielilor și veniturilor din exploatare efectuate de petentă, în condițiile în care, conform prevederilor art. 65 din Codul de procedură fiscală, republicat, care prevede:

„Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

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

Ori, întrucât petenta este cea care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedura administrativă, constatarea care se impune, una naturală și de o implacabilă logică juridică, este aceea că sarcina probei revine contestatarului.

Situației de fapt îi este aplicabil și principiul de drept potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, regulă tradițională exprimată prin adagiul latin *„actor incumbit probatio”*, principiul consfințit de art. 243 din Legea nr. 134 din 1 iulie 2010 privind Codul de procedură civilă *„cel care face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească, în afară de cazurile anume prevăzute de lege.”*

Astfel, sarcina probei nu implică un drept al contestatarului, ci un imperativ al interesului personal al celui care invocă o pretenție în cadrul căii administrative de atac, motiv pentru care susținerile petentei în legătură cu acest capăt de cerere, nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației.

Mai mult, invederăm petentei că, Înalta Curte de Casație și Justiție prin Decizia nr. 880/2012 definitivă, confirmă ajustarea la mediană și nu ajustarea la nivelul cuartilei inferioare.

În cauza SC X SRL organele de inspecție fiscală au procedat la ajustarea veniturilor și cheltuielilor aferente tranzacțiilor cu părțile afiliate în cadrul Dosarului prețurilor de transfer.

Analizând prevederile punctului 1.48 din Ghidul OECD care precizează:

„1.48 Când condițiile relevante ale tranzacțiilor controlate (prețul sau marja) se regăsesc în domeniul la lungime de braț, nu ar trebui făcute ajustări. Când condițiile relevante (prețul sau marja) se situează în afara domeniului stabilit de administrația fiscală, atunci contribuabilul ar trebui să aibă posibilitatea să prezinte argumente ca condițiile tranzacției respecta principiul lungimii de braț și ca intervalul lungimii de braț include și rezultatele lor. Dacă respectivul contribuabil nu este capabil să stabilească acest fapt, administrația fiscală ar trebui să stabilească cum ajustează condițiile tranzacției controlate ținând cont de domeniul la lungime de braț. Se poate susține ca orice punct al domeniului respecta totuși principiul lungimii de braț. In general, și în măsura în care este posibil să se distingă între diversele puncte din cadrul domeniului, aceste ajustări ar trebui făcute fata de punctul care reflecta cel mai bine datele și circumstanțele respectivei tranzacții controlate.”,

rezultă că administrațiile fiscale stabilesc “cum se ajustează condițiile tranzacției”.

În acest context a fost emis O.M.E.F nr. 222/2008 care la art. 2 din anexa nr. 1 prevede ajustarea la mediană tocmai pentru a se evita suprainpozitarea (stabilirea a patru segmente, eliminarea segmentelor extreme, păstrarea intervalului cuprins între cuartila inferioară și cea superioară, și alegerea medianei ca valoare de referință).

Din analizarea argumentelor de fapt și de drept privitor la acest punct, învedereăm că petenta nu reclamă încălcarea vreunui act normativ publicat în Monitorul Oficial al României, singura trimitere pe care o face are în vedere Liniile directoare OCDE.

2.2 Referitor la capătul de cerere privind ajustarea rezultatului fiscal, dispus prin Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..../18.01.2016, cu suma de xxxxx lei reprezentând minus de inventar la 2013, se rețin următoarele:

În fapt, din verificarea efectuată, a rezultat faptul că, urmare efectuării lucrărilor de inventariere a patrimoniului petentei efectuate la finalul anului 2013 au fost constatate diferențe cantitative între stocul faptic și cel scriptic înregistrat în contabilitatea acesteia, în valoare de xxxx lei. Acest plus a rezultat în urma compensării plusurilor de inventar cu minusurile de inventar constatate prin listele de inventariere. (anexa nr. 19 la RIF) .

Petenta a înregistrat în evidența contabilă și evidența analitică a stocurilor atât minusurile de inventar (prin majorarea conturilor de cheltuieli sau diminuarea ct. 711 în funcție de natura produselor constatate lipsa) cât și plusurile de inventar (prin diminuarea conturilor de cheltuieli sau creșterea contului 711 în funcție de natura bunurilor constatate plus, prin înregistrarea unui plus total de inventar în suma de xxxxx lei și a unui minus total de inventar în suma de xxxx lei.

În drept, conform art. 21 alin.4 lit.c din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare care prevede

„ (4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

(...)

c) cheltuielile privind bunurile de natura stocurilor sau a activelor corporale constatate lipsă din gestiune ori degradate, neimputabile, pentru care nu au fost încheiate contracte de asigurare, precum și taxa pe valoarea adăugată aferentă, dacă aceasta este datorată potrivit prevederilor **titlului VI**. Nu intră sub incidența acestor prevederi stocurile și mijloacele fixe amortizabile, distruse ca urmare a unor calamități naturale sau a altor cauze de forță majoră, în condițiile stabilite prin norme”

coroborat cu pct. 41 din H.G. nr.44/2004 privind Normele Metodologice de aplicare a Codului fiscal

„ 41. Cheltuielile cu bunurile de natura stocurilor sau a activelor corporale, constatate lipsă din gestiune sau degradate și neimputabile, inclusiv taxa pe valoarea adăugată aferentă, după caz, pentru care s-au încheiat contracte de asigurare, nu intră sub incidența prevederilor [art. 21](#) alin. (4) lit. c) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.”

Totodată, prevederile legale incidente în cauză și încălcate de petenta privind inventarierea și stabilirea minusurilor de inventar au fost prezentate pe larg la capatul de cerere privind taxa pe valoarea adăugată (pct. 1.2 din prezenta decizie), motiv pentru care nu vor mai fi reluate.

Fata de prevederile legale aplicabile în speță coroborat cu starea de fapt așa cum rezultă din documentele existente la dosarul cauzei , se reține că, organele de control în mod corect și legal, au procedat la stabilirea minusurilor în gestiune, ca urmare a neacceptării compensărilor efectuate de către petentă între diferitele gestiuni, iar în cadrul gestiunii de materii prime între diferitele sortimente de materii prime, acestea fiind considerate bunuri lipsa în gestiune care nu au fost imputate, stabilite la valoarea totală de xxxxx lei conform **anexei nr. 20** la Raportul de inspecție fiscală, având în vedere faptul că :

- petenta a compensat, produse care nu faceau parte din aceeași gestiune fiind produse care nu aveau caracteristici similare și deci pentru care riscul de confuzie datorită aspectului exterior nu exista, fiind de exemplu compensate materii prime cu produse finite, ambalaje (paleti) cu produse finite-borduri, produse finite-rigole cu produse finite pavaj.

- reprezentanții petentei nu au putut pune la dispoziția organelor de control și nici în etapa de soluționare a contestației, o listă cuprinzând produsele pentru care exista riscul de confuzie, asumată de către administratorul petentei, listă care potrivit notei explicative data organelor de inspecție fiscală s-ar fi aflat la dosarul de inventariere, dar care nu a putut fi identificată.

- efectuarea compensării între plusurile și minusurile de inventar se realizează doar în vederea stabilirii valorii nete care urmează a se imputa persoanelor vinovate de producerea acestora și nu pentru înregistrarea în contabilitate a plusurilor și a minusurilor.

- petenta înregistrează în contabilitate în mod separat plusurile de inventar respectiv minusurile de inventar, identificate de comisia de inventariere.

În legătură cu acest capăt de cerere, petenta arată că deține contracte de asigurare pentru stocurile sale, depunând în acest sens în susținerea cauzei fotocopia fotocopiei ale polițelor de asigurare împotriva incendiilor și a altor riscuri.

Față de documentele noi depuse de petentă la dosarul cauzei, organul de soluționare constată că, acestea au fost analizate de organele de inspecție în referatul cu propuneri de soluționare a contestației, conform art. 213

Astfel conform polițelor prezentate sunt asigurate numai produsele finite depozitate în curtea unității și nu toate stocurile acestora, iar din cuprinsul lor nu se pot determina cu exactitate riscurile pentru care aceste stocuri au fost asigurate, acestea fiind cuprinse în condiții și clauze care reprezintă anexe la contractul de asigurare.

În acest sens, în vederea întocmirii referatului cu propuneri de soluționare a contestației, organele de inspecție fiscală au solicitat petentei prin adresa înregistrată la IF Arad sub nr..... /02.03.2016, precizări și documente în acest sens.

În urma solicitării conținută în adresa nr...../02.03.2016, petenta a transmis organelor de inspecție fiscală, prin posta electronică, toate condițiile și clauzele solicitate, parte integrantă a contractelor de asigurare, după cum urmează :

- a) asigurarea de incendiu și alte riscuri-cod formular 08.01.01.W.001.L ;
- b) asigurarea de incendiu și alte riscuri -condiții specifice privind acoperirea FLEXA - cod formular 08.01.01.W.002.0.K ;
- c) acoperire suplimentară pentru riscul de cutremur - cod formular 08.01.01.E.001.0.H;
- d) acoperire suplimentară pentru riscurile atmosferice – cod formular 08.01.01.E.002.0.H ;
- e) acoperire suplimentară pentru riscurile de boom sonic și coliziune cu (auto)vehicule - cod formular 08.01.01.E.003.0.H ;
- f) acoperire suplimentară pentru riscurile de grevă, revoltă și tulburări civile - cod formular 08.01.01 .E.004.0.H ;
- g) acoperire suplimentară pentru riscul de vandalism – cod formular 08.01.01E.005.0.I;
- h) acoperire suplimentară pentru riscurile de alunecare și prăbușire de teren - cod formular 08.01.01.E.007.0.H ;
- i) acoperire suplimentară pentru riscul de furt - cod formular 08.01.01.E.023.0.H ;
- j) excluderi specifice obligatorii - cod formular 08.01.01.E.012.0.I
- k) formularele având codurile 08.01.OLE.010.0.F,08.01.01.E.052.0.C și 08.01.01.E.029.0.G , din analiza cărora rezultă că acestea nu reprezintă asigurări de riscuri, ci clauze privind modalitatea de efectuare a primelor de asigurare sau de răspundere a societății asigurătoare.

Analizând toate aceste documente se constată că, din conținutul acestora, în clauze este descris în mod exact riscul (dauna materială produsă) pentru care contractul de asigurare a fost încheiat și anume incendii, trăsnet, explozie, cădere de corpuri aeriene pe clădiri sau alte construcții asigurate, cutremur, furtuna, grindina, inundație, viitura, ploaie torențială, boom sonic, coliziune cu (auto)vehicule, greve, revolte, tulburări civile, vandalism, alunecare de teren, furt prin efracție, furt prin talharie, furt prin întrebuintarea cheilor originale însă numai dacă acestea au fost obținute prin tâlhărie.

Ori, petenta nu se poate prevala de aceste polițe de asigurare prezentate în motivarea contestației în scopul demonstrării caracterului deductibil al cheltuielilor cu bunurile constatate lipsa din gestiune, invocând art.21, alin.(4) lit.c din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, atata timp cât, riscul pentru care aceste stocuri au fost asigurate nu s-a produs. În condițiile în care aceste riscuri s-ar fi produs, petenta ar fi avut posibilitatea legală de a-și recupera (fie toate, fie chiar și o parte) din pagubele generate pe seama asigurătorului, însă petenta nu a deschis dosar de dauna, mai mult, chiar ea însăși în tratamentul fiscal adoptat pentru bunurile lipsa din gestiune, aferente exercițiului financiar 2014, a considerat ca toate cheltuielile avansate în vederea achiziției sau producerii lor, sunt **nedeductibile**;

Cu toate că, din conținutul art.21,alin.4, lit.c, Cod fiscal invocat de petenta în motivarea contestației, ar putea rezulta că, pentru a putea considera ca deductibile la calculul masei profitului impozabil a cheltuielilor cu bunurile lipsa din gestiune este necesar, doar faptul ca acestea sa fie asigurate, lipsind condiția ca asiguratorul sa și despăgubească societatea asigurata in mod efectiv, lipsa unei astfel de precizări a legiuitorului, determină aplicațiunea principiului general de drept “ *ubi lex non distinguit, nec nos distinguere debemus* ”, respectiv acolo unde legea nu distinge nici noi nu trebuie să distingem. Astfel, **doar existența formală a unei polițe de asigurare ar lipsi de eficiență însăși norma legală invocată, aceasta neproducând efectele pentru care a fost introdusă, deoarece pretinderea de la societatea de asigurări a acoperirii riscurilor asigurate, ar lipsii petenta de o contraprestație constând în despăgubirea aferentă, iar mai departe bugetul de stat de o resursă, întrucât despăgubirea este tratată din punct de vedere al impozitului pe profit ca și venit impozabil.** În sprijinul acestei interpretări a textului de lege invocat învedereăm faptul ca, potrivit art. 13 din OG 92/2003 interpretarea legii trebuie să respecte voința legiuitorului. De asemenea, Codul Civil la art. 1268, (parte dintre aceste prevederi au fost preluate și în Codul de Procedura Fiscală aplicabil cu data de 01.01.2016) prevede faptul ca “ **norma legală trebuie interpretată în sensul în care poate produce efecte și nu în acela în care nu produce niciun efect** ”.

Având în vedere cele mai sus prezentate, atata timp cât petenta, nu numai ca nu a beneficiat de vreo despăgubire de pe urma existenței poliței de asigurare a stocurilor, dar nici măcar nu a deschis vreun dosar de dauna în vederea recuperării unui prejudiciu constat, aceasta nu poate beneficia de deductibilitatea cheltuielilor cu bunurile constatate lipsa din gestiune, cu consecința diminuării masei profitului impozabil, deoarece lipsa acestora nu are legătură cu riscurile asigurate atâta timp cât nu evenimentele asigurate au condus la aceasta stare de fapt, respectiv la existența acestor lipsuri din gestiune.

În aceste condiții o acceptare a caracterului deductibil al acestor cheltuieli ar reprezenta, o încălcare a voinței legiuitorului, așa cum a fost aceasta

exprimata prin conținutul art.21, alin.(4), lit.c) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare.

În consecința, în mod corect, conform prevederilor art.21, alin(4), lit c) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare și ale pct.41 din HG 44/2004, organele de inspecție fiscală au considerat cheltuieli nedeductibile la calculul impozitului pe profit suma de xxxxx lei reprezentând bunuri lipsă în gestiune, înregistrate în contabilitate pe seama conturilor de cheltuieli și au repus pe venituri (711) suma de xxxxx lei, rezultând o ajustare netă a pierderii fiscale a petentei în suma de xxxxxxxx lei.

2.3 Referitor la capătul de cerere privind ajustarea rezultatului fiscal aferentă anului 2014, dispusă prin Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr.xx/18.01.2016, se rețin următoarele:

În fapt, din verificarea efectuată, a rezultat faptul că, urmare efectuării lucrărilor de inventariere a patrimoniului petentei efectuate la finalul anului 2014, au fost constatate diferențe cantitative între stocul factual și cel scriptic înregistrat în contabilitatea acesteia în valoare de - xxxxxx lei.

Acest minus a rezultat în urma compensării plusurilor de inventar cu minusurile de inventar constatate prin listele de inventar (anexa nr.23 la R.I.F.).

Minusul de inventar înregistrat de către petentă la data de 31.12.2014, nu a fost imputat, și a rezultat ca o diferență netă după compensarea plusurilor și minusurilor rezultate la diferitele gestiuni, compensări care au fost efectuate după ce în cadrul fiecărei gestiuni în parte s-au compensat produsele având caracteristici similare și la care au fost constatate diferențe în plus sau în minus, după caz, fapt care rezultă din listele de inventariere întocmite și din situația centralizatoare a diferențelor de inventar (anexa nr. 23 la RIF). În mod practic, petenta a înregistrat un plus total de inventar în suma de xxxxxxxxx lei și un minus total de inventar în suma de xxxxxxxx lei, situația detaliată a acestor plusuri și minusuri de inventar fiind prezentată în anexa nr. 24 la R.I.F.

În drept, conform art. 21 alin.4 lit.c din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare care prevede

„ (4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

(...)

(c) cheltuielile privind bunurile de natura stocurilor sau a activelor corporale constatate lipsă din gestiune ori degradate, neimputabile, pentru care nu au fost încheiate contracte de asigurare, precum și taxa pe valoarea adăugată aferentă, dacă aceasta este datorată potrivit prevederilor titlului VI. Nu intră sub incidența acestor prevederi stocurile și mijloacele fixe amortizabile, distruse ca urmare a unor calamități naturale sau a altor cauze de forță majoră, în condițiile stabilite prin norme”

coroborat cu pct. 41 din H.G. nr.44/2004 privind Normele Metodologice de aplicare a Codului fiscal

„ 41. Cheltuielile cu bunurile de natura stocurilor sau a activelor corporale, constatate lipsă din gestiune sau degradate și neimputabile, inclusiv taxa pe valoarea adăugată aferentă, după caz, pentru care s-au încheiat contracte de asigurare, nu intră sub incidența prevederilor [art. 21](#) alin. (4) lit. c) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.”

Totodata prevederile legale incidente în cauză și încălcate de petenta privind inventarierea și stabilirea minusurilor de inventar au fost prezentate pe larg la capatul de cerere privind taxa pe valoarea adaugata (pct. 1.2 din prezenta decizie), motiv pentru care nu vor mai fi reluate.

Fata de prevederile legale aplicabile in speță coroborat cu starea de fapt așa cum rezultă din documentele analizate, se reține că, organele de control în mod corect și legal, au procedat la stabilirea minusurilor in gestiune, ca urmare a neacceptării compensărilor efectuate de către petentă între diferitele gestiuni, iar in cadrul gestiunii “altele ” între diferitele sortimente de marfuri, acestea fiind considerate bunuri lipsa in gestiune care nu au fost imputate, stabilite la valoarea totala de xxxxxx lei conform **anexei nr. 24** la Raportul de inspecție fiscala, avand în vedere faptul că:

- petenta a compensat, produse care nu faceau parte din aceeași gestiune fiind produse care nu aveau caracteristici similare, pentru care riscul de confuzie datorita aspectului exterior nu exista, fiind de exemplu compensate produse finite de tipul rigole (după compensarea celor de acest fel din categoria I cu a II-a), unde petenta a inregistrat un minus de xxxxxx lei cu toate celelalte tipuri de produse finite (canale cablu, borduri, cămin filcoten, elemente de trafic rutier s.a.m.d) gestiuni unde au fost inregistrate plusuri de inventar.

- în ceea ce privește gestiunea de marfa denumita de către petentă generic „altele” (a se vedea lista de inventar nr..... prezentata in **anexa nr. 23 la RIF**), aceasta a stabilit un minus net de inventar in suma de xxxx lei ca urmare a compensării pozițiilor care au inregistrat plusuri de gestiune cu cele care au inregistrat minusuri de gestiune. Deoarece organele de inspecție fiscala nu au acceptat compensarea pozițiilor de marfa din cadrul acestei gestiuni unde s-a inregistrat minus de inventar 4 bucăți de separatoare de hidrocarburi de beton si o bucata separator de hidrocarburi din polietilena in suma totala de xxxxx lei, minusul total la aceasta gestiune a fost in suma de xxxxxx lei, rezultând in urma compensărilor permise un minus net de xxxxx lei adica exact contravaloarea separatoarelor de hidrocarburi pentru care nu a fost permisa compensarea, pentru acestea chiar daca se regăseau in aceasi gestiune, nu exista riscul de confuzie si nu au existat produse cu caracteristici similare care sa aiba plus de inventar si prin urmare sa faca posibila compensarea (**anexa nr. 23 la RIF**).

- reprezentanții petentei nu au putut pune la dispoziția organelor de control și nici în etapa de soluționare a contestației, o listă cuprinzând produsele pentru care există riscul de confuzie, asumată de către administratorul petentei, listă care potrivit notei explicative data organelor de inspecție fiscală s-ar fi aflat la dosarul de inventariere, dar care nu a putut fi identificată.

- efectuarea compensării între plusurile și minusurile de inventar se realizează doar în vederea stabilirii valorii nete care urmează a se imputa persoanelor vinovate de producerea acestora și nu pentru înregistrarea în contabilitate a plusurilor și a minusurilor.

- petenta înregistrează în contabilitate în mod separat plusurile de inventar respectiv minusurile de inventar, identificate de comisia de inventariere.

Deși, petenta a prezentat în contestație polițe de asigurare împotriva incendiilor și a altor riscuri, polițe întocmite pentru stocurile sale aflate în perioada de valabilitate, acestea nu pot fi luate în considerare în soluționarea favorabilă a cauzei și nu pot schimba tratamentul fiscal aplicat, respectiv caracterul nedeductibil al cheltuielilor cu bunurile constatate lipsa din gestiune din aceleași motive care au fost prezentate pe larg la punctul precedent. În plus față de cele de mai sus, învederăm faptul că, înșiși petenta, a considerat suma de xxxxxx lei, suma ce reprezintă contravaloarea bunurilor lipsa din gestiune, (asa cum a fost determinată de către petentă) din punct de vedere al tratamentului fiscal adoptat, ca și o cheltuială nedeductibilă, la calculul profitului impozabil și al impozitului pe profit aferent anului fiscal 2014.

Pe cale de consecință, în mod corect, conform prevederilor art.21, alin(4), lit c) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare și ale pct.41 din HG 44/2004, organele de inspecție fiscală au considerat cheltuieli nedeductibile la calculul impozitului pe profit suma de xxxx lei reprezentând bunurile lipsa în gestiune, înregistrate în contabilitate pe seama conturilor de cheltuieli și au repus pe venituri (711) suma de xxxx lei, cu mențiunea că, petenta a înregistrat în contabilitate și a considerat cheltuiala nedeductibilă la calculul impozitului pe profit aferent anului 2014, din proprie inițiativă, suma de xxxxx lei, ajustarea fiscală netă efectuată de către organele de inspecție fiscală în sensul diminuării fiind de xxxx lei, petenta în mod eronat contestând suma de xxxxx lei.

Pentru considerentele reținute și în temeiul prevederilor art. 11, art. 19, art. 21 alin.4 lit.c, art.128 alin.(4) lit. a) și art. 148 alin.1 lit.c din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct. 23, 24, 29, 32 33, 41 și pct. 53 alin.6 lit.d din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct.12 din Liniile Directoare OCDE, art.2 din Ordinul 222/2008 privind conținutul dosarului prețurilor de transfer, O.M.F.P. nr.2861/2009 privind Organizarea și efectuarea inventarierii

elementelor de natura activelor, datoriilor si capitalurilor proprii coroborat cu prevederile art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/20 iulie 2015 privind Codul de procedură fiscală, în baza referatului nr./..... se:

D E C I D E

- respingerea, *ca neîntemeiată*, a contestației formulată împotriva Deciziei de impunere F-AR .../01.2016 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul A.J.F.P Arad, pentru suma totală de **xxx lei** reprezentând:

- TVA suplimentara în sumă de xxxxxx lei;
- Dobânzi/majorări în sumă de xxxxxx lei aferente TVA;
- Penalități de întârziere în sumă de xxxx lei aferente TVA

- respingerea *ca neîntemeiată* a contestației formulată împotriva Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. .../18.06.2015 emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul A.J.F.P Arad, pentru suma totală de **xxxx lei** reprezentând ajustarea în plus a rezultatului fiscal aferent perioadei 01.01.2012 – 31.12.2014 cu următoarele sume:

- ajustarea rezultatului fiscal, pentru anul fiscal 2012, cu suma de xxxx lei, reprezentând ajustarea preturilor de transfer (tranzacțiilor cu persoane afiliate), respectiv ajustarea în plus a veniturilor cu suma de xxxx lei si a cheltuielilor, în minus, cu suma de xxxx lei;

- ajustarea rezultatului fiscal cu suma de xxxxx lei, reprezentând minus de inventar la 31.12.2013;

- ajustarea rezultatului fiscal cu suma de xxxx lei, reprezentând minus de inventar la 31.12.2014.

- prezenta decizie se comunica la:

- SC X SRL
- A.J.F.P ARAD

cu aplicarea prevederilor pct. 7.6. din OPANAF nr.2906/2014.

Decizia este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi atacata potrivit prevederilor legale la Tribunalul Arad sau Tribunalul Timiș în termen de 6 luni de la primirea prezentei.

DIRECTOR GENERAL,