

D E C I Z I E nr. 3618/30.10.2017

privind soluționarea contestației formulată de Societatea X S.R.L. înregistrată la DGRFP Timișoara sub nr. TMR_DGR ... /17.08.2017

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara a fost sesizată de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad –Inspecție Fiscală cu adresa nr. ARG_AIF ... /07.08.2017, înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara sub nr. TMR_DGR ... /17.08.2017, a procedat la soluționarea contestației depusă de

Societatea X S.R.L.

CUI: ... ,

cu sediul în satul ... , comuna ... , nr. ... , jud. Arad

înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad – Inspecție Fiscală sub nr. ARG_AIF ... /03.08.2017 și la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara sub nr. TMR_DGR ... /17.08.2017.

Societatea X S.R.L. formulează contestație împotriva Deciziei de impunere nr. F-AR .../ 07.06.2017 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad – Inspecție fiscală.

Suma totală contestată este în cuantum de ... lei și reprezintă taxa pe valoarea adăugată aferentă perioadei 01.12.2016 – 28.02.2017.

Contestația a fost semnată de Consultantul Fiscal Judiciar, dl. , în calitate de împuternicit al societății petente, la dosarul cauzei fiind depusă Împuternicirea nr. 7045/23.06.2017, în original, conform căreia dl. este împuternicit „să întocmească, să semneze și să depună contestația la Decizia de impunere nr. F-AR 208 din 07.06.2017 întocmită de organele de control din cadrul Ministerului Finanțelor Publice, ANAF, DGRFO Timișoara, AJFP Arad – Activitatea de Inspecție Fiscală”, în conformitate cu prevederile art. 269 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

Contestația a fost depusă în termenul legal de depunere prevăzut de art. 270 din Legea nr. 207 din 20 iulie 2015 privind Codul de procedură fiscală, actul administrativ atacat fiind comunicat petentei la data de 14.06.2017.

Fiind îndeplinită procedura de formă, s-a trecut la soluționarea pe fond a contestației:

I. Petenta solicită admiterea contestației cu consecința anulării parțiale a actului administrativ fiscal atacat, în ceea ce privește suma de ... lei, în opinia sa, constatările organelor de inspecție fiscală sunt nefondate, acestea „interpretând și aplicând greșit dispozițiile legale incidente în speță și fără a ține seama de actele prezentate în timpul verificării”.

În debutul prezentării stării de fapt, petenta face o scurtă prezentare a activității societății, a procesului de producție și a modului de evidențiere și înregistrare în contabilitate a produselor finite, materiilor prime, produselor reziduale și a mărfurilor aflate la terți, explicând diferențele dintre costul estimat și costul efectiv, astfel:

„În cazul în care evaluarea și înregistrarea în contabilitate a stocurilor se face le prețuri prestabilite (standard), soldul conturilor de stocuri se reglează cu diferențele dintre costul estimat și costul efectiv. O asemenea modalitate de funcționare impune înregistrarea în roșu a diferențelor dacă prețurile prestabilite sunt mai mari decât costul de producție, după caz și în negru în situația inversă.”.

Astfel, în opinia petentei, constatările organelor de control sunt eronate și abuzive, deoarece au ignorat mecanismul de repartizare a diferențelor aferente costului standard (prestabilit) și costului efectiv.

De asemenea, petenta subliniază faptul că normele legale avute în vedere de organele de inspecție fiscală, respectiv art. 307 alin. (1) lit. c) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal și pct. 78 alin. (6) lit. a) din HG nr. .../2016 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, nu sunt aplicabile stării de fapt, în condițiile în care acestea „prevăd ajustarea dreptului de deducere pentru bunurile constatate lipsă în gestiune, prin reconsiderarea deductibilității TVA dedus în trecut de către contribuabil aferent achizițiilor efectuate de la furnizori”, dar petena „nu și-a exercitat niciodată dreptul de deducere asupra costului prestabilit, estimat la care s-a înregistrat în contabilitate producția finită.”

Mai mult, deși în cadrul discuției finale din data de 06.06.2017, petenta a pus în discuție incidența acestor norme legale, organele de control au arătat că „din punct de vedere legal această diminuare valorică a stocurilor de produce nu poate fi încadrată la un alt articol din codul fiscal.”

Urmare a acestei întâlniri, petenta arată că în Raportul de inspecție fiscală, organele de inspecție fiscală, în situația în care „nu se poate identifica data achiziției și nu se poate determina nici componenta valorii stocurilor reprezentând produse finite” au ajustat TVA aferentă „celor constatate lipsă în gestiune la 31.12.2016 cu cota de TVA în vigoare la momentul constatării, respectiv 20% (...)”, deși în cursul inspecției fiscale, petenta a prezentat rapoartele de producție din care „reiese foarte clar costul efectiv de producție”.

Petenta subliniază faptul că a fost ajustat dreptul de deducere a TVA pentru suma de ... lei cu toate că bunurile constatate lipsă în gestiune, constatate chiar de către organele de control fiscal împreună cu un reprezentat al Ocolului Silvic S , au fost în sumă de ... lei.

Sintetizând cele prezentate anterior, petenta consideră că stabilirea sumei de ... lei reprezentând TVA datorat din ajustarea dreptului de deducere a TVA aferentă achizițiilor efectuate de la furnizori interni este complet eronată, în considerarea următoarelor:

- organele de inspecție au considerat un „minus de inventar” cu toate că existau cantitativ toate bunurile inventariate, fapt consemnat și de către echipa de control, astfel că TVA s-a stabilit prin „aplicarea cotei standard la diferențele valorice și nu cantitativ constatate, fără să existe nicio prevedere legală care să justifice această colectare de TVA”;

- stabilirea TVA suplimentară în sumă de ... lei s-a efectuat prin ajustarea dreptului de deducere a TVA pentru care petenta nu și-a exercitat niciodată dreptul de deducere, procedând la o „colectare de taxă pentru care nu există nicio prevedere legală în vigoare la data inspecției fiscale.”.

În sprijinul afirmațiilor sale, petenta citează dispozițiile pct, 35 și 37 din Ordinul 286.../2009.

În considerarea celor expuse, petenta consideră că obligația fiscală în sumă de ... lei a fost stabilită în sarcina sa în mod eronat, „fără a avea la bază prevederi legale și ignorând explicațiile oferite privind repartizarea diferențelor de cost, rezultate între costul prestabilit și costul efectiv rezultat din rapoartele de producție și care dintr-o eroare nu au fost repartizate la momentul stabilirii costului efectiv”, solicitând astfel anularea în parte a deciziei de impunere și emiterea unei noi decizii care să reflecte situația fiscală reală și corectă.

II. Urmare inspecției fiscale efectuate de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Arad, s-a întocmit Raportul de inspecție fiscală nr. F-AR .../07.06.2017 în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere F-AR .../ 07.06.2017 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, constatându-se următoarele:

Obligația fiscală verificată a fost taxa pe valoarea adăugată aferentă perioadei 01.12.2016 – 28.02.2017.

Având în vedere că petenta contestă parțial decizia de impunere, vom prezenta constatările organelor de inspecție fiscală în legătură cu aceste aspecte, respectiv cu cele de care s-a făcut vorbire în cuprinsul contestației, astfel:

Organele de inspecție fiscală au constatat că inventarierea patrimoniului pentru anul 2016 a fost efectuată în baza Legii nr. 82/1991 a contabilității, republicată, a OMFP nr. 286.../2009 și a Deciziei de Inventariere nr. .../14.12.2016 emisă de către administratorul societății. Rezultatele inventarierii au fost consemnate în Procesul verbal .../14.04.2017, fiind constatate diferențe între situația faptică și cea scriptică în sumă de ... lei (traverse impregnate), urmare acestei stări de fapt organele de control au stabilit că aceste traverse reprezintă un minus de inventar în gestiunea petentei la data de 31.12.2016, procedând la

ajustarea TVA aferentă lipsei din gestiune, rezultând o taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei (... x 20%).

De asemenea, în considerarea Deciziei de Inventariere nr. .../14.12.2016 emisă de către administratorul societății, organele de inspecție fiscală au identificat următoarele stocuri:

- materii prime înregistrate în contul 301 – ... ,74 lei;
- produse finite înregistrate în contul 345 – ... ,4 lei;
- produse reziduale înregistrate în contul 346 – ... ,74 lei;
- mărfuri aflate în custodie, consignație înregistrate în contul 357 – ... ,27 lei; s-au modificat doar valoric mărfurile la terți – cont 357, cu suma de ... lei, justificarea petentei fiind că s-a efectuat o înregistrare eronată.

În condițiile în care din verificarea balanței de verificare la data de 28.02.2017, organele de inspecție fiscală au constatat stocuri mari de materii prime – ... ,67 lei, produse finite – ... ,71 lei, materiale aflate la terți – ... ,15 lei, mărfuri – ... ,22 lei, respectiv mărfuri aflate în custodie/consignație .../01 lei, prin Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. .../19.04.2017 au dispus măsura efectuării inventarierii bunurilor evidențiate în clasa 3 (301 Materii prime, 345 Produse finite, 351 Materiale aflate la terți, 371 Mărfuri, 357 Mărfuri aflate în custodie/consignație) la zi.

Urmare acestei măsuri, societatea petentă a prezentat listele de inventar la data de 19.04.2017 care prezentau următoarele solduri valorice (fără a fi identificată vreo diferență cantitativ-valorică), astfel:

- materii prime înregistrate în contul 301 – ... lei;
- produse finite înregistrate în contul 345 – ... ,4 lei;
- produse reziduale înregistrate în contul 346 – ... ,79 lei;
- mărfuri aflate în custodie, consignație înregistrate în contul 357 – ... ,28 lei (Anexa de lucru – listele de inventariere la 19.04.2017).

Ulterior, organele de inspecție fiscală cu adresa nr. ARG_AIF ... /04.05.2017, au solicitat petentei prezentarea următoarelor documente: balanța de verificare la 31.03.2017, precum și intrările și ieșirile de bunuri (conturile 301, 345, 371, 351, 357), înregistrate în perioada 01.01.2017 – 19.04.2017, evidențiate pe fiecare lună în parte.

Urmare acestei solicitări cu adresa înregistrată la AIF Arad sub nr. ARG_AIF ... /09.05.2017, petenta transmite un alt inventar prin care diminuează doar valoric stocurile existente la data de 31.12.2016 cu suma de ... ,42 lei, aferentă următoarelor conturi:

- cont 301 Materii prime cu suma de ... ,63 lei;
- cont 345 Produse finite cu suma de ... ,06 lei;
- cont 346 Produse reziduale cu suma de ... ,13 lei;
- cont 357 Mărfuri aflate în custodie/consignație cu suma de ... ,6 lei.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că petenta a mai diminuat soldul contului 301 Materii prime cu suma de ... ,88 lei în baza unei

simple note contabile, fără a deține vreun document justificativ care să fundamenteze această diminuare (explicația petentei fiind „reglare inventar”).

În timpul inspecției fiscale, respectiv la data de 19.05.2017, contabilă societății petente a transmis prin e-mail Hotărârea .../31.12.2016, prin care administratorul societății, dl. , solicită închiderea sumelor eronate din conturile 301, 345, 346, 357 conform tabelului anexat la Hotărâre, justificând acest aspect prin înregistrări eronate în anii 2014 – 2015 sau din neefectuarea scăderii din gestiune a produselor vândute sau consumate în balanțele contabile.

Analizând starea de fapt fiscală *in integrum*, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele inadvertențe, respectiv:

- inventarele efectuate la data de 31.12.2014, 31.12.2015 (fără a se identifica plusuri/minusuri), la data de 31.12.2016 (constatându-se un minus de inventar în sumă de ... lei), cât și cel la data de 19.04.2017 au fost ștampilate și semnate atât de către comisia de inventariere, cât și de către administratorul societății, dl. , certificând realitatea celor prezentate;
- referitor la hotărârea prin care administratorul petentei solicită diminuarea soldurilor conturilor 301, 345, 346, 357, în justificarea căreia invocă înregistrări contabile eronate în anii 2014 – 2015 sau neefectuarea scăderii din gestiune a produselor vândute sau consumate în balanțele contabile, organele de inspecție fiscală au constatat că există posibilitatea întocmirii acesteia ulterior datei de 31.12.2016 raportat la faptul că modificarea inventarului finalizat inițial la data de 14.04.2017 a fost realizată ulterior datei de 19.04.2017, respectiv în 09.05.2017, conform e-mail-ului transmis de petentă inspecției fiscale; de altfel în justificarea acestei stări fiscale, organele de inspecție fiscală au precizat că hotărârea cuprinde note contabile cu valori care au fost stabilite de societatea petentă la o dată ulterioară, în baza celor trei inventare efectuate de reprezentanții societății;
- de asemenea și în Bilanțul prescurtat la data de 31.12.2015, înregistrat la autoritatea fiscală sub nr. INTERNT-... -2016/30.05.2016, la rândul 05 sunt trecute stocurile în valoare de ... lei, valori care se regăsesc atât în balanța contabilă la data de 31.12.2015, cât și în Registrul inventar aferent datei de 31.12.2015.

Pe cale de consecință, organele de inspecție fiscală au stabilit că aceste diminuări valorice reprezintă în fapt un minus de inventar în gestiunea societății X SRL la data de 31.12.2016, procedând la ajustarea TVA aferentă lipsei de gestiune.

De asemenea, în condițiile în care nu s-a putut identifica data achiziției și nu s-a putut determina nici componenta stocurilor reprezentând produse finite (cont 345), organele de inspecție fiscală au procedat la ajustarea TVA aferentă celor constatate lipsă în gestiune la 31.12.2016 cu cota de TVA în vigoare la

momentul constatării, respectiv 20%, conform pct. 78 alin. 13 din HG nr. .../2016 și la valoarea bunurilor înregistrate în contabilitate: ... ,3 lei x 20% = ... ,26 lei.

Astfel, organele de inspecție fiscală, în conformitate cu art. 304 alin. (1) lit. c) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal și pct. 78 alin. 6 lit. a) din HG nr. .../2016 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, cu modificările și completările ulterioare, au ajustat dreptul de deducere a TVA la luna decembrie 2016 cu suma de ... ,26 lei aferentă diminuării artificiale a bunurilor din gestiune la data de 31.12.2016.

În concluzie, urmare inspecției fiscale s-a constatat că societatea petentă a dedus eronat TVA în sumă totală de ... lei (... lei + ... lei + ... lei + ... lei) aferentă achizițiilor de la furnizori interni.

III. Societatea X S.R.L. cu sediul în satul ... , comuna ... , nr. ... , jud. Arad este înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului Arad sub nr. ... /2008, are cod unic de înregistrare ... , cont bancar deschis la ... SA – ... și are ca obiect principal de activitate „Tăierea și rindeluirea lemnului” – cod CAEN 1610.

IV. Având în vedere documentele existente la dosarul cauzei, constatările organelor fiscale, susținerile contestatoarei, precum și actele normative în vigoare pentru cauza analizată, se rețin următoarele:

Cauza supusă soluționării Direcției Generale a Finanțelor Publice Timișoara este dacă societatea petentă avea obligația de a ajusta TVA aferentă bunurilor de natura stocurilor constând în materii prime, produse finite, produse reziduale și mărfuri aflate în custodie/consignație rezultate din procesul de producție, constatate lipsă în gestiune la data de 31.12.2016, ca urmare a inventarierilor efectuate de societatea petentă.

În fapt, verificând modul în care petenta a efectuat inventarierea patrimoniului pentru anul 2016, respectiv rezultatele inventarierii astfel cum au fost consemnate în Procesul verbal .../14.04.2017, conform căruia s-au constatat diferențe între situația faptică și cea scriptică în sumă de ... lei (traverse impregnate), organele de inspecție fiscală au stabilit că aceste traverse reprezintă un minus de inventar în gestiunea petentei la data de 31.12.2016, procedând la ajustarea TVA aferentă lipsei din gestiune, rezultând o taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei (... x 20%) – această sumă însă nu este inclusă în suma contestată de ... lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată.

De asemenea, urmarea analizei dintre datele înscrise în Decizia de Inventariere nr. .../14.12.2016 emisă de către administratorul societății și informațiile conținute de bilanța de verificare la data de 28.02.2017, prin Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. .../19.04.2017 s-a dispus măsura efectuării inventarierii bunurilor evidențiate în

clasa 3 (301 Materii prime, 345 Produse finite, 351 Materiale aflate la terți, 371 Mărfuri, 357 Mărfuri aflate în custodie/consignație) la zi.

Urmare acestei măsuri, societatea petentă a prezentat listele de inventar la data de 19.04.2017, din analiza soldurilor conturilor 301, 345, 346, 357 nefiind identificată vreo diferență cantitativ-valorică.

Ulterior, la solicitarea inspecției fiscale conținută în adresa nr. ARG_AIF ... /04.05.2017 (de prezentare a balanței de verificare la 31.03.2017, precum și a intrărilor și ieșirilor de bunuri - conturile 301, 345, 371, 351, 357, înregistrate în perioada 01.01.2017 – 19.04.2017, evidențiate pe fiecare lună în parte) petenta a transmis un alt inventar prin care a diminuat doar valoric stocurile existente la data de 31.12.2016 cu suma de ... ,42 lei (afereantă conturilor 301, 345, 346, 357)

De asemenea, petenta a mai diminuat soldul contului 301 Materii prime cu suma de ... ,88 lei în baza unei simple note contabile, fără a deține vreun document justificativ care să fundamenteze această diminuare (explicația petentei fiind „reglare inventar”).

În timpul inspecției fiscale, respectiv la data de 19.05.2017, contabilă societății petente a transmis prin e-mail Hotărârea .../31.12.2016, prin care administratorul societății, dl. , solicită închiderea sumelor eronate din conturile 301, 345, 346, 357 conform tabelului anexat la Hotărâre, justificând acest aspect prin înregistrări eronate în anii 2014 – 2015 sau ca rezultând din neefectuarea scăderii din gestiune a produselor vândute sau consumate în balanțele contabile.

Urmare inventarierilor anuale efectuate și prezentate organelor de inspecție fiscală, referitor la diminuările valorice constatate, organele de inspecție fiscală au stabilit că acestea reprezintă în fapt un minus de inventar în gestiunea societății X SRL la data de 31.12.2016, procedând la ajustarea TVA aferentă lipsei de gestiune.

În condițiile în care nu s-a putut identifica data achiziției și nu s-a putut determina nici componența stocurilor reprezentând produse finite (cont 345), organele de inspecție fiscală au procedat la ajustarea TVA aferentă celor constatate lipsă în gestiune la 31.12.2016 cu cota de TVA în vigoare la momentul constatării, respectiv 20%, conform pct. 78 alin. 13 din HG nr. .../2016 și la valoarea bunurilor înregistrate în contabilitate.

În consecință, organele de inspecție fiscală, făcând aplicațiunea art. 304 alin. (1) lit. c) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal și pct. 78 alin. 6 lit. a) din HG nr. .../2016 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, cu modificările și completările ulterioare, au ajustat dreptul de deducere a TVA la luna decembrie 2016 cu suma de ... ,26 lei aferentă diminuării artificiale a bunurilor din gestiune la data de 31.12.2016.

În drept, Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

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

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

(...)

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

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

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

b) situațiilor prevăzute la art. 270 alin. (8) și la art. 271 alin. (5).

(4) În baza prevederilor art. 304 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal, atunci când deducerea este mai mare sau mai mică decât cea pe care persoana impozabilă avea dreptul să o opereze, ca urmare a unor erori, persoana impozabilă poate să realizeze o ajustare pozitivă, respectiv este obligată să realizeze o ajustare negativă a taxei, după caz, aferentă bunurilor și serviciilor prevăzute la alin. (1), constatate pe bază de inventariere.”

Potrivit acestor prevederi legale, în cazul achizițiilor de servicii și bunuri, altele decât bunurile de capital, în condițiile în care regulile privind livrarea către sine sau prestarea către sine nu se aplică, deducerea inițială se ajustează în sensul în care persoana impozabilă își pierde sau câștigă dreptul de deducere a taxei pentru bunurile mobile nelivrate și serviciile neutilizate.

Referitor la acest temei legal, H.G. nr.../2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal, aduce următoarele precizări:

„78. (...)

(6) În baza art. 304 alin. (1) lit. c) din Codul fiscal, persoana impozabilă realizează o ajustare pozitivă sau, după caz, trebuie să efectueze o ajustare negativă a taxei deductibile în situații precum:

a) bunuri lipsă în gestiune din alte cauze decât cele prevăzute la art. 304 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;”

(13) Ajustarea se efectuează în funcție de cota de taxă în vigoare la data achiziției bunurilor/serviciilor prevăzute la alin. (1). În situația în care nu se poate determina cota de la data achiziției se efectuează ajustarea utilizând cota de taxă în vigoare la data la care intervine obligația/dreptul de ajustare.”

De asemenea, se reține că potrivit prevederilor art.6 alin.(1) și (2) din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

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

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

Față de prevederile legale de mai sus se reține că orice operațiune se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.

ORDIN nr. 2.861 din 9 octombrie 2009 pentru aprobarea Normelor privind organizarea și efectuarea inventarierii elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii:

*„1. - (1) **Inventarierea** elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii reprezintă ansamblul operațiunilor prin care se constată existența tuturor elementelor respective, cantitativ-valoric sau numai valoric, după caz, la data la care aceasta se efectuează.*

(2) Inventarierea are ca scop principal stabilirea situației reale a tuturor elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii ale fiecărei entități, precum și a bunurilor și valorilor deținute cu orice titlu, aparținând altor persoane juridice sau fizice, în vederea întocmirii situațiilor financiare anuale care trebuie să ofere o imagine fidelă a poziției financiare și a performanței entității pentru respectivul exercițiu financiar.

(...)

4. - (1) Inventarierea anuală a elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii se face, de regulă, cu ocazia încheierii exercițiului financiar, avându-se în vedere și specificul activității fiecărei entități.

5. Răspunderea pentru buna organizare a lucrărilor de inventariere, potrivit prevederilor Legii nr. 82/1991, republicată, și în conformitate cu reglementările contabile aplicabile, revine administratorului, ordonatorului de credite sau altei persoane care are obligația gestionării entității. În vederea efectuării inventarierii, aceste persoane aprobă proceduri scrise, adaptate specificului activității, pe care le transmit comisiilor de inventariere.

7. În vederea bunei desfășurări a operațiunilor de inventariere, administratorii, ordonatorii de credite sau alte persoane care au obligația gestionării entității trebuie să ia măsuri pentru crearea condițiilor corespunzătoare de lucru comisiei de inventariere, prin:

- organizarea depozitării bunurilor grupate pe sorto-tipodimensiuni, codificarea acestora și întocmirea etichetelor de raft;

- *ținerea la zi a evidenței tehnico-operative la gestiuni și a celei contabile și efectuarea confruntării datelor din aceste evidențe;*

(...)

- *asigurarea participării la identificarea bunurilor inventariate (calitate, sort, preț etc.) și la evaluarea lor, conform reglementărilor contabile aplicabile, a unor specialiști din entitate sau din afara acesteia, la solicitarea președintelui comisiei de inventariere. Aceste persoane au obligația de a semna listele de inventariere pentru atestarea datelor înscrise;*

9. Pentru desfășurarea corespunzătoare a inventarierii este indicat, dacă este posibil, să se sisteze operațiunile de intrare-ieșire a bunurilor supuse inventarierii, luându-se din timp măsurile corespunzătoare pentru a nu se stânjeni procesul normal de livrare sau de primire a bunurilor.

Dacă operațiunile de aprovizionare-livrare a bunurilor nu pot fi suspendate, trebuie creată o zonă tampon în care să se depoziteze bunurile primite în timpul inventarierii sau din care se pot expedia bunurile la clienți, operațiunile respective efectuându-se numai în prezența comisiei de inventariere, care va menționa pe documentele respective "primit în timpul inventarierii" sau "eliberat în timpul inventarierii", după caz, în scopul evitării inventarierii duble sau a omisiunilor.

45. - (1) Rezultatele inventarierii trebuie înregistrate în evidența tehnico-operativă în termen de cel mult 7 zile lucrătoare de la data aprobării procesului-verbal de inventariere de către administrator, ordonatorul de credite sau persoana responsabilă cu gestiunea entității.

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

(2) Pe baza registrului-inventar și a balanței de verificare întocmite la finele exercițiului financiar se întocmește bilanțul, parte componentă a situațiilor financiare anuale, ale cărui posturi trebuie să corespundă cu datele înregistrate în contabilitate, puse de acord cu situația reală a elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii, stabilită pe baza inventarului.

46. - (1) Prevederile Legii nr. 82/1991, republicată, și ale reglementărilor contabile aplicabile referitoare la obligativitatea corelării datelor din bilanț cu datele înregistrate în contabilitate, puse de acord cu situația reală a elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii stabilită pe baza inventarului, se aplică și instituțiilor publice.”

În vederea analizării cauzei supuse soluționării, în situația în care DGRFP Timișoara urmează a se pronunța asupra legalității stabilirii TVA suplimentară în sumă de ... lei ca urmare a analizei documentare efectuată de organele de inspecție fiscală care a avut la bază informațiile/documentele prezentate de petentă, din documentele existente la dosarul cauzei se rețin următoarele:

Petenta a efectuat inventarierea patrimoniului pentru anul 2016 în baza Legii nr. 82/1991 a contabilității, republicată, a OMFP nr. 286.../2009 și a Deciziei de Inventariere nr. .../14.12.2016 emisă de către administratorul societății, **rezultând următoarele stocuri:**

- materii prime înregistrate în contul 301 – ... ,74 lei;
- produse finite înregistrate în contul 345 – ... ,4 lei;
- produse reziduale înregistrate în contul 346 – ... ,74 lei;
- mărfuri aflate în custodie, consignație înregistrate în contul 357 – ... ,27 lei; s-au modificat doar valoric mărfurile la terți – cont 357, cu suma de ... lei, justificarea petentei fiind înregistrare eronată.

Din verificarea balanței de verificare la data de 28.02.2017, organele de inspecție fiscală au constatat stocuri mari de materii prime – ... ,67 lei, produse finite – ... ,71 lei, materiale aflate la terți – ... ,15 lei, mărfuri – ... ,22 lei, respectiv mărfuri aflate în custodie/consignație .../01 lei, astfel că prin Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. .../19.04.2017 au dispus măsura efectuării inventarierii bunurilor evidențiate în clasa 3 (301 Materii prime, 345 Produse finite, 351 Materiale aflate la terți, 371 Mărfuri, 357 Mărfuri aflate în custodie/consignație) la zi.

Urmare acestei măsuri, societatea petentă a prezentat listele de inventar la data de 19.04.2017 care prezentau următoarele solduri valorice (**fără a fi identificată vreo diferență cantitativ-valorică**), astfel:

- materii prime înregistrate în contul 301 – ... lei;
- produse finite înregistrate în contul 345 – ... ,4 lei;
- produse reziduale înregistrate în contul 346 – ... ,79 lei;
- mărfuri aflate în custodie, consignație înregistrate în contul 357 – ... ,28 lei (Anexa de lucru – listele de inventariere la 19.04.2017).

Ulterior, organele de inspecție fiscală cu adresa nr. ARG_AIF ... /04.05.2017, au solicitat petentei prezentarea următoarelor documente: balanța de verificare la 31.03.2017, precum și intrările și ieșirile de bunuri (conturile 301, 345, 371, 351, 357), înregistrate în perioada 01.01.2017 – 19.04.2017, evidențiate pe fiecare lună în parte.

Urmare acestei solicitări cu adresa înregistrată la AIF Arad sub nr. ARG_AIF ... /09.05.2017, petenta transmite un alt inventar prin care **diminuează doar valoric stocurile existente la data de 31.12.2016 cu suma de ... ,42 lei**, aferentă următoarelor conturi:

- cont 301 Materii prime cu suma de ... ,63 lei;
- cont 345 Produse finite cu suma de ... ,06 lei;
- cont 346 Produse reziduale cu suma de ... ,13 lei;
- cont 357 Mărfuri aflate în custodie/consignație cu suma de ... ,6 lei,

în condițiile în care petenta a mai diminuat soldul contului 301 Materii prime cu suma de ... ,88 lei în baza unei simple note contabile, fără a deține vreun document justificativ (explicația petentei fiind „**reglare inventar**”).

În timpul inspecției fiscale, respectiv la data de 19.05.2017, contabilă societății petente a transmis prin e-mail Hotărârea .../31.12.2016, prin care administratorul societății, dl. , solicită închiderea sumelor eronate din conturile 301, 345, 346, 357 conform tabelului anexat la Hotărâre, justificând acest aspect prin înregistrări eronate în anii 2014 – 2015 sau ca rezultând din neefectuarea scăderii din gestiune a produselor vândute sau consumate în balanțele contabile.

Față de documentele existente la dosarul cauzei și susținerile petentei, respectiv constatările organelor de inspecție fiscală raportat la normele legale incidente, se rețin următoarele:

- inventarele efectuate de petentă la data de 31.12.2014, 31.12.2015 (fără a se identifica plusuri/minusuri), la data de 31.12.2016 – finalizat la 14.04.2017 conform Graficului de desfășurare existent în fotocopie la dosarul cauzei (constatându-se doar un minus de inventar în sumă de ... lei), cât și cel la data de **19.04.2017** au fost șampilate și semnate atât de către comisia de inventariere, cât și de către administratorul societății, dl. , certificând realitatea celor prezentate;

- referitor la inventarul din data de 19.04.2017, se constată că deși organele de inspecție fiscală au formulat către Ocolul Silvic S solicitarea nr. ARG_AIF ... /24.04.2014, înregistrată la Ocolul Silvic sub nr. ... /25.04.2017, în scopul verificării realității listelor de inventar, aceasta nu a avut o finalitate concretă, în condițiile în care în listele de inventar prezentate în data de 19.04.2017 (semnate de comisia de inventariere) la rubrica „preț unitar” sunt înscrise aceleași valori ca și în listele prezentate în data de 14.04.2017;

- hotărârea prin care administratorul petentei solicită diminuarea soldurilor conturilor 301, 345, 346, 357 (Anexa nr. 7 la RIF), în justificarea căreia invocă înregistrări contabile eronate în anii 2014 – 2015 sau neefectuarea scăderii din gestiune a produselor vândute sau consumate în balanțele contabile, a fost supusă analizei organelor de inspecție fiscală care au stabilit că există posibilitatea întocmirii acesteia ulterior datei de 31.12.2016 raportat la faptul că modificările ulterioare ale inventarului aferent anului 2016 au fost efectuate după data de 19.04.2017: este vorba despre inventarul dispus de administratorul petentei în cursul lunii decembrie 2016 și finalizat conform Graficului la 14.04.2017 – așadar într-un alt exercițiu financiar fiscal – respectiv inventarul din data de 19.04.2017; în justificarea acestei constatări, organele de inspecție fiscală au precizat că hotărârea cuprinde note contabile cu valori care au fost stabilite de societatea petentă la o dată ulterioară, în baza

modificărilor succesive ale inventarului aferent anului 2016 efectuate de reprezentanții petentei;

- de asemenea și în Bilanțul prescurtat la data de 31.12.2015, înregistrat la autoritatea fiscală sub nr. INTERNT-... -2016/30.05.2016, la rândul 05 sunt trecute stocurile în valoare de ... lei, valori care se regăsesc atât în bilanța contabilă la data de 31.12.2015, cât și în Registrul inventar aferent datei de 31.12.2015.

În consecință, în considerarea celor constatate, rezultă că în mod corect și legal, organele de au stabilit că aceste diminuări valorice reprezintă în fapt, un minus de inventar în gestiunea societății X SRL la data de 31.12.2016, procedând la ajustarea TVA aferentă lipsei din gestiune a bunurilor de natura stocurilor constând în materii prime, produse finite, produse reziduale și mărfuri aflate în custodie/consignație.

Având în vedere că nu se poate identifica data achiziției și nu se poate determina nici componenta stocurilor reprezentând produse finite (cont 345), în mod legal, organele de inspecție fiscală au procedat la ajustarea TVA aferentă celor constatate lipsă în gestiune la 31.12.2016 cu cota de TVA în vigoare la momentul constatării, respectiv 20%, conform pct. 78 alin. 13 din HG nr. .../2016 și la valoarea bunurilor înregistrate în contabilitate, în acest sens ajustând dreptul de deducere a TVA la luna decembrie 2016 cu suma de ... ,26 lei aferentă diminuării artificiale a bunurilor din gestiune la data de 31.12.2016 conform art. 304 alin. (1) lit. c) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal și pct. 78 alin. 6 lit. a) din HG nr. .../2016 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Referitor la susținerea petentei în ceea ce privește temeiul de drept invocat de organele de inspecție fiscală, respectiv art. 304 alin. (1) lit. c) din Legea nr. 227/2015 și pct. 78 alin. 6 lit. a) din HG nr. .../2016, conform căreia aplicarea acestuia ar fi „abuzivă”, se rețin următoarele:

Constatările organelor de inspecție fiscală se bazează pe documentele puse la dispoziție de societatea petentă (3 inventare, balanțe de verificare, analiza conturilor 301, 345, 371, 351, 357 – intrări și ieșiri de bunuri), conform celor înscrise în Raportul de inspecție fiscală ce a stat la baza emiterii deciziei de impunere atacate.

Explicațiile oferite de administratorul petentei în timpul inspecției fiscale, că „Aceste erori provin din înregistrările eronate din anii 2014-2015, sau din neefectuarea scăderii de gestiune a produselor vândute sau consumate în balanțele contabile” (Hotărârea din 31.12.2016, Anexa nr. 7 la RIF) nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației deoarece organele de inspecție fiscală au constat lipsa la inventar pe baza evidenței contabile a societății și a documentelor prezentate de aceasta.

Pentru eventualele erori de înregistrate în contabilitate, răspunderea este stabilită de art. 10 alin. (4) din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, care precizează:

„ART. 10

(1) Răspunderea pentru organizarea și conducerea contabilității la persoanele prevăzute la art. 1 revine administratorului, ordonatorului de credite sau altei persoane care are obligația gestionării unității respective.

(...)

(4) Răspunderea pentru aplicarea necorespunzătoare a reglementărilor contabile revine directorului economic, contabilului-șef sau altei persoane împuternicite să îndeplinească această funcție, împreună cu personalul din subordine. În cazul în care contabilitatea este condusă pe bază de contract de prestări de servicii, încheiat cu persoane fizice sau juridice, autorizate potrivit legii, membre ale Corpului Experților Contabili și Contabililor Autorizați din România, răspunderea pentru conducerea contabilității revine acestora, potrivit legii și prevederilor contractuale.”

De altfel, așa cum este redat *in extenso* în cuprinsul RIF, organele de inspecție fiscală au acordat societății X SRL mai multe termene pentru aducerea la zi a evidenței contabile și pentru clarificarea aspectelor privind lipsa la inventar constatată, însă motivațiile petentei nu sunt de natură a demonstra contabil prin înregistrări sistematice și cronologice diminuarea valorii bunurilor din gestiune la data de 31.12.2016, explicațiile rezumându-se la:

- existența unor erori în înregistrare în anii 2014 – 2015 (fără a fi prezentate punctual erorile, proveniența lor) și respectiv
- neefectuarea scăderii din gestiune a produselor vândute sau consumate în balanțele contabile,

explicații care denotă inconsecvență în conducerea evidenței contabile la nivelul entității, cu ignorarea dispozițiilor exprese ale art. 2 alin. 1 din Legea nr. 82/1991, republicată, astfel:

„Contabilitatea, ca activitate specializată în măsurarea, evaluarea, cunoașterea, gestiunea și controlul activelor, datoriilor și capitalurilor proprii, precum și a rezultatelor obținute din activitatea persoanelor juridice și fizice prevăzute la art. 1, trebuie să asigure înregistrarea cronologică și sistematică, prelucrarea, publicarea și păstrarea informațiilor cu privire la poziția financiară, performanța financiară și fluxurile de trezorerie, atât pentru cerințele interne ale acestora, cât și în relațiile cu investitorii prezenți și potențiali, creditorii financiari și comerciali, clienții, instituțiile publice și alți utilizatori.”

Mai mult, inclusiv din modul în care petenta a înțeles să efectueze înregistrări contabile – de exemplu diminuarea soldului contului 301 Materii prime cu suma de ... ,88 lei în baza unei simple note contabile (în care a înscris ca și explicație „*reglare inventar*”) – confirmă existența unor inadvertențe în evidența

contabilă de natură a fundamenta starea de fapt constatată de către inspecția fiscală.

Referitor la modul în care în contestație (primele 3 aliniate ale filei 2) se încearcă explicarea situației fiscale identificate de organele fiscale (pe baza datelor și informațiilor oferite de petentă) prin „mecanismul de repartizare a diferențelor aferente costului standard (prestabilit) și costului efectiv” acestea nu pot fi luate în considerare, în condițiile în care reprezentantul petentei se limitează la o explicație *pur teoretică*, ce nu este dovedită cu documente justificative de natura mijloacelor de probă reglementate de Codul de procedură fiscală.

De altfel, legislația fiscală nu se limitează la a reglementa doar inventarul intermitent, existând posibilitatea contabilizării stocurilor cantitativ și valoric sau numai valoric prin folosirea și a inventarului permanent, astfel Ordinul 3055/2014 stipulează :

„289. - Contabilitatea stocurilor se ține cantitativ și valoric sau numai valoric prin folosirea inventarului permanent sau a inventarului intermitent.

*290. - În condițiile folosirii **inventarului permanent**, în contabilitate se înregistrează toate operațiunile de intrare și ieșire, ceea ce permite stabilirea și cunoașterea în orice moment a stocurilor, atât cantitativ, cât și valoric.*

291. - (1) Inventarul intermitent constă în stabilirea ieșirilor și înregistrarea lor în contabilitate pe baza inventarierii stocurilor la sfârșitul perioadei.

(2) Entitățile care utilizează metoda inventarului intermitent efectuează inventarierea faptică a stocurilor conform politicilor contabile, dar nu mai târziu de finele perioadei de raportare pentru care au de determinat obligații fiscale.

Aplicarea metodei inventarului intermitent presupune respectarea Normelor privind organizarea și efectuarea inventarierii elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii.

(3) Metoda inventarului intermitent constă în faptul că intrările de stocuri nu se înregistrează prin conturile de stocuri, ci prin conturile de cheltuieli.

(4) Stabilirea ieșirilor de stocuri în cursul perioadei are la bază inventarierea faptică a stocurilor la sfârșitul perioadei. Ieșirile de stocuri se determină ca diferență între valoarea stocurilor inițiale, la care se adaugă valoarea intrărilor, și valoarea stocurilor la sfârșitul perioadei stabilite pe baza inventarului.

(5) Inventarul intermitent nu se utilizează în comerțul cu amănuntul în situația în care se aplică metoda global-valorică.”

Pe cale de consecință, se constată că deși reprezentantul petentei încearcă analizarea situației fiscale identificate de organele fiscale prin „mecanismul de repartizare a diferențelor aferente costului standard (prestabilit) și costului efectiv”, aceasta nu este de natură a demonstra o altă stare de fapt decât cea

constată de inspecția fiscală, cu rezultatul modificării propriei evidențe fiscale, în situația în care așa cum au constatat și organele fiscale, urmare Dispoziției nr. .../19.04.2017, petenta a prezentat listele de inventar la data de 19.04.2017 fără a fi identificată vreo diferență cantitativ-valorică.

Modificarea inventarului transmisă de petentă prin e-mail către inspecția fiscală la data de 09.05.2017 (urmare analizei inspecției fiscale a balanței de verificare la 31.03.2017, respectiv a intrărilor și ieșirilor de bunuri – conturile 301, 345, 371, 351, 357 înregistrate în perioada 01.01.2017 – 19.04.2017) este cel care diminuează doar valoric stocurile existente la data de 31.12.2016 stocurile existente cu suma de ... ,42 lei aferentă conturilor 301,345, 346, 357; explicațiile oferite atât de administratorul/contabila societății în timpul inspecției, cât și de împuternicitul său în contestația formulată neputând fi luate în considerare pentru motivele mai sus expuse.

Astfel, prezentarea de către petentă la intervale de timp relativ scurte a trei forme de inventar ale aceleiași perioade fiscale – exercițiul financiar fiscal 2016 - cu date diferite, cu diferențe concretizate în sute de mii de lei, ca mod de gestionare a evidenței contabile, determină concluzia nerespectării modului de conducere de către petentă a evidenței contabile consacrat de Legea nr. 82/1991 – *cronologic și sistematic*.

Un alt aspect, pe care reprezentantul petentei încearcă să-l denatureze este starea de fapt fiscală care a condus la stabilirea în sarcina sa a sumei de ... lei (sumă care nu este contestată, dar care confirmă diferența dintre situația faptică și cea scriptică a sumei de ... lei (traverse impregnate)), diferență constatată de petentă urmare inventarierii dispuse prin Decizia de inventariere nr. .../14.12.2016, finalizată conform Procesului verbal .../14.04.2017.

Referitor la sublinierea reprezentantului petentei din contestația formulată că „bunurile constatate lipsă în gestiune, constatate chiar de către organele de control fiscal împreună cu un reprezentant al Ocolului Silvic S , au fost în sumă de ... lei”, din documentele existente la dosarul cauziei rezultă că în contestație este prezentat acest aspect într-o variantă a stării de fapt neconformă cu realitatea, în sensul că această lipsă în gestiune a fost constatată de însăși petenta, aspect al stării de fapt confirmat de Procesul verbal .../14.04.2017, ulterior această lipsă în gestiune identificată de însăși petenta nemalegându-se în modificările ulterioare ale inventarului efectuate de petentă, respectiv 19.04.2017 și 09.05.2017, fapt care din nou pune sub semnul îndoielii corectitudinea și realitatea acestora.

Astfel în condițiile în care, din cele ce preced s-a demonstrat veridicitatea constatării organelor de inspecție fiscală de existență a unui „minus de inventar”, afirmația petentei din contestația formulată că „organele de control au stabilit suplimentar suma de ... lei prin ajustarea dreptului de deducere a unui TVA pentru

care societatea nu și-a exercitat niciodată dreptul de deducere” este în afara realității, în condițiile în care lipsa bunurilor denotă faptul că acestea au existat la un moment dat, moment în care în mod cert petenta și-a exercitat dreptul de deducere a TVA , motiv pentru care afirmația sa nu poate fi avută în considerare în soluționarea favorabilă a contestației.

În ceea ce privește temeiul de drept invocat Ordinul 286.../2009 învedereăm petentei că acesta se coroborează și cu dispozițiile Ordinului 3055/2014.

În consecință, având în vedere cele precizate mai sus, documentele existente la dosarul cauzei, prevederile legale aplicabile în materie, rezultă că în mod legal organele de inspecție fiscală au ajustat dreptul de deducere a TVA la luna decembrie 2016 cu suma de ... lei aferentă diminuării artificiale a valorii bunurilor din gestiune la data de 31.12.2016, contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr. F-AR .../ 07.06.2017 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad – Inspecție fiscală, urmând a fi respinsă ca neîntemeiată în baza prevederilor art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit cărora:

„(1) Prin decizie contestația poate fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.”, coroborat cu pct. 11.1 lit. a) din OPANAF nr. 3.741 din 23 decembrie 2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală care stipulează:

“11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;”.

Pentru considerentele mai sus prezentate și în conformitate cu dispozițiile art. 279 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, pct. 11.1 lit. a) din OPANAF nr. 3.741 din 23 decembrie 2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se

DECIDE :

- *respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată împotriva Deciziei de impunere nr. F-AR .../ 07.06.2017 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad – Inspecție fiscală, pentru suma de ... lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar.*

- prezenta decizie se comunică la:

- Societatea X S.R.L.

- AJFP Arad – Inspecție Fiscală, cu respectarea
pct. 7.6 din O.P.A.N.A.F. nr. 374.../2015.

Decizia este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată potrivit prevederilor legale la Tribunalul Arad sau Tribunalul Timiș în termen de 6 luni de la primirea prezentei.

DIRECTOR GENERAL,