



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

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



Str. Apolodor nr. 17  
Sector 5, București  
Tel : + 021 319 97 54 interior 2043  
Fax : + 021 336 85 48

## **DECIZIA NR.397/2012**

privind soluționarea contestației formulate de

**SC .X. (.X.) SRL**

înregistrată la Agenția Națională de Administrare Fiscală -

Direcția generală de soluționare a contestațiilor

**sub nr.906854/29.05.2012**

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția generală de administrare a marilor contribuabili – Activitatea de inspecție fiscală, prin adresa nr..X./25.05.2012, înregistrată la Agenția Națională de Administrare Fiscală sub nr.X/29.05.2012, cu privire la contestația formulată de **SC .X. (.X.) SRL**, cu domiciliul fiscal în Sat. X, Com.X, Șos. X nr.X, jud. X, CUI RO X, înregistrată la ORC sub nr.X/2004, împotriva Deciziei de impunere nr.F-MC.X./29.02.2012 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale de administrare a marilor contribuabili în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-MC.X./29.02.2012.

SC .X. (.X.) SRL contestă suma de **.X. lei**, reprezentând:

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

În raport de data comunicării Deciziei de impunere nr.F-MC.X./29.02.2012 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală de către SC .X. (.X.) SRL, respectiv **22.03.2012**, potrivit ștampilei poștale aplicată pe plicul de transmitere a actelor administrative fiscale, anexat în copie la dosarul cauzei, contestația a fost depusă în termenul legal prevăzut de art.207 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul

de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, fiind înregistrată la Direcția generală de administrare marilor contribuabili la data de **23.04.2012**, astfel cum rezultă din ștampila Registraturii Direcției generale de administrare a marilor contribuabili, aplicată pe originalul contestației.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205, art.206, art.207 alin.1 și art.209 alin.1 lit.c din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, SC .X. (.X.) SRL regăsindu-se, la data depunerii contestației, la poziția X din Anexa 2 „Lista marilor contribuabili care vor mai fi administrați de către Direcția generală de administrare a marilor contribuabili începând cu data de 1 ianuarie 2012”, conform OPANAF nr.3565/2011 pentru modificarea și completarea Ordinului președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2.730/2010 privind organizarea activității de administrare a marilor contribuabili, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să soluționeze contestația formulată de SC .X. (.X.) SRL.

***I. Prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr.F-MC.X./29.02.2012 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale de administrare a marilor contribuabili – Activitatea de inspecție fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-MC.X./29.02.2012, societatea susține următoarele:***

În ceea ce privește inventarierea materiilor prime, societatea susține că materiile prime achiziționate și produsele finite realizate sunt inventariate anual în conformitate cu normele proprii de inventariere existente la nivelul companiei, precum și cu normele legislative privind organizarea și efectuarea inventarierii. Rezultatele inventarierii sunt înregistrate anual în contabilitate până în luna martie a anului următor celui la care se referă inventarul.

Întrucât societatea operează cu un număr foarte mare de repere (aproximativ X) care nu se pot identifica vizual sau prin cântărire, societatea a implementat o procedură internă prin care, zilnic, programul informatic selectează o parte a materiilor prime după un principiu agreat (20% din materiile prime care reprezintă 80% din valoarea totală) care vor fi supuse unei numărării fizice, în scopul menținerii acurateții stocului.

Acest proces zilnic se numește „*cycle count*” și a fost implementat pentru a asigura un control asupra pierderilor generate de procesul de producție având în vedere numărul mare de repere și asigură identificarea cauzelor care conduc la pierderile de materii prime.

De asemenea, contestatara susține că deși acest proces oferă informații despre pierderile înregistrate în timpul anului nu oferă informații exhaustive despre toate pierderile înregistrate în timpul anului. Atât în urma inventarierii periodice din timpul anului, cât și în urma inventarierii de la sfârșitul anului rezultă anumite lipsuri în gestiunea de materii prime care sunt cauzate de următorii factori:

- în timpul procesului de producție mașinile de lipire componente resping anumite materii prime considerate neconforme și emit rapoarte de rebuturi identificând fiecare reper respins în procesul de producție. Datorită complexității procesului de producție și multitudinii de repere utilizate se întâmplă ca programul informatic să nu proceseze corect și la timp aceste rapoarte, rezultând astfel diferențe între stocul scriptic și stocul factic;

- procesul de producție nu este automatizat în totalitate și există materii prime care sunt asamblate și prin inserție manuală. Astfel, se întâlnesc cazuri în care materiile prime de dimensiuni foarte mici sunt pierdute/distruse în timpul asamblării;

- anumite componente sunt pierdute în timpul lipirii rolurilor cu componente și nu pot fi identificate printr-o simplă inspecție vizuală;

- au existat situații în care materiile prime descărcate din gestiune au fost diferite de materiile prime folosite în producție. În aceste cazuri societatea a înregistrat minusuri la inventar pe o anumită materie primă și plusuri de inventar pe o altă materie primă.

Potrivit celor prezentate contestatara susține că în urma inventarului pe anul 2009 au rezultat pierderi suplimentare în sumă de .X. lei față de cele identificate pe parcursul anului prin inventarierea periodică, pierderi care au fost generate de aceleași cauze ca și cele din timpul anului. Același raționament se aplică și pentru pierderile la materii prime pe parcursul anului 2010.

De asemenea, contestatara susține că la nivelul anului 2009, cât și la nivelul anului 2010, pierderile de materii prime s-au situat sub procentul de 1%, precum și faptul că a înregistrat și plusuri la inventar în sumă de .X. lei.

**Referitor la inventarierea produselor finite**, contestatara susține că există două cauze majore care pot conduce la lipsuri în gestiunea de produse finite:

- produse finite descoperite ca fiind neconforme după scanare și care sunt dezmembrate ulterior;

- produse finite care sunt deteriorate fie în timpul manipulării, fie în urma verificării calității ca nefiind conforme cu cerințele de calitate.

Odată ce se constată că produsele finite nu sunt conforme acestea se descarcă din gestiune și sunt înregistrate ca rebuturi. Există posibilitatea ca descărcarea scriptică să nu se efectueze la timp, ci abia în urma inventarului anual unde se constată că produsul finit nu se află în gestiunea fizică. Aceste produse finite sunt dezasamblate, iar părțile componente care

nu pot fi imputate furnizorilor sau care nu pot fi reintroduse în procesul de producție sunt considerate deșeuri și vândute către firme specializate de colectare și reciclarea a deșeurilor.

Potrivit celor prezentate contestatara susține că principala cauză care conduce la lipsuri la inventar este degradarea calitativă pentru care produsele nu mai pot fi introduse în circuitul economic. Astfel, susține că în urma inventarierii pe anul 2009 au rezultat pierderi suplimentare în sumă de .X. lei și de .X. lei pe anul 2010, din cauzele prezentate.

Și în cazul produselor finite societatea a înregistrat și plusuri la inventar pe perioada 2009 – 2010 în sumă de .X. lei.

Față de cele prezentate, societatea susține că **organele de inspecție fiscală nu au stabilit în mod obiectiv starea de fapt fiscală**, întrucât conform prevederilor art.7 alin.(1) și alin.(3) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, chiar în situația în care societatea nu a realizat compensarea plusurilor cu minusurile la inventar ar fi trebuit să ia în considerare posibilitatea compensării acestora în conformitate cu prevederile legale.

Având în vedere prevederile pct.40 alin.(3) din Anexa 1 la Ordinul nr.2861/2009 pentru aprobarea Normelor privind organizarea și efectuarea inventarierii elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii, societatea susține că a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală atât o situație centralizată a rezultatelor înregistrate în contabilitatea anului 2010 în urma reconcilierii stocurilor scriptice cu stocurile fizice, cât și o situație detaliată a înregistrărilor efectuate în conturile de materii prime și de produse finite în care organele de inspecție fiscală ar fi putut identifica atât mișcările pe debit cât și cele pe credit, atât pentru materiile prime cât și pentru produsele finite.

Contestatara susține că organele de inspecție fiscală nu au făcut niciun demers pentru a stabili care este abordarea corectă, respectiv dacă se impune sau nu o compensare între plusuri și minusuri de inventar, ci s-au limitat doar la a menționa în raportul de inspecție fiscală că nu au fost prezentate procese verbale de compensare între minusurile și plusurile de inventar.

Mai mult, societatea susține că este nelegală și neîntemeiată stabilirea TVA colectată aferentă minusurilor la inventar pe motiv că *„întreaga sumă de .X. lei a fost tratată ca o cheltuială nedeductibilă la calculul impozitului pe profit aferent anului 2010, dar fără a înregistra TVA colectată aferentă acestei operațiuni”*, ignorând toate explicațiile oferite de reprezentanții societății cu privire la înregistrarea eronată a cheltuielii, precum și cu privire la natura pierderilor de inventar.

Societatea susține că modalitatea în care a tratat pierderile în cauză din perspectiva impozitului pe profit nu este relevantă întrucât Codul fiscal

are prevederi cu privire la pierderile la inventar. De asemenea, societatea susține că tratarea pierderilor la inventar în sumă de .X. lei ca fiind cheltuieli nedeductibile la calculul impozitului pe profit aferent anului 2010 a fost o eroare ce urma a fi remediată de aceasta, aspect de care organele de inspecție fiscală nu au ținut cont.

Totodată, contestatara arată că organele de inspecție fiscală s-au limitat la a constata o eroare fără a stabili care este starea de fapt fiscală, creând astfel un prejudiciu societății.

Referitor la constatarea organelor de inspecție fiscală conform căreia existența unei rate randament situată sub norma de consum intern „*nu exclude existența unor diferențe de inventar între stocurile scriptice și fizice ale bunurilor, situație constatată de altfel de comisiile de inventariere desemnate să realizeze aceste operațiuni*” societatea susține că nu reiese care sunt acele diferențe de inventar (altele decât pierderile tehnologice), iar pe de altă parte care este valoarea acestor diferențe din totalul de .X. lei.

De asemenea, societatea consideră că a fost stabilită TVA la întreaga valoare a diferențelor fără a ține cont că acestea provin din pierderi tehnologice în cazul materiilor prime și din stocuri degradate în cazul produselor finite.

Mai mult, contestatara susține că organele de inspecție fiscală nu arată motivele pentru care suma de .X. lei a fost admisă ca pierderi tehnologice, iar pentru diferența de .X. lei s-a calculat taxă pe valoarea adăugată colectată.

În acest sens, contestatara invocă prevederile art.43 alin.(2) lit.e) și f) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscal, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în sensul că decizia de impunere contestată trebuie să conțină motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii, și susține că nu este motivată, iar potrivit art.2 alin.(3) din OG nr.92/2003, republicată, consideră că sunt aplicabile prevederile art.105 alin.(2) din Codul de procedură civilă, decizia de impunere fiind lovită de nulitate.

Totodată, contestatara invocă prevederile art.65 alin.(2) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, și arată că lipsa motivării în fapt și în drept și neprezentarea unor probe concludente pentru susținerea constatărilor creează societății o situație în care aceasta nu se poate apăra corespunzător nefiind astfel respectate prevederile art.6 din Convenția Europeană a Drepturilor Omului, art.21 din Constituția României și art.205 din Codul de procedură fiscală, republicat, cu modificările și completările ulterioare, vătămarea contribuabilului fiind incontestabilă întrucât nu permite acestuia să-și exercite dreptul la apărare ceea ce conduce la nulitatea sa de plano, în același sens pronunțându-se și Înalta Curte de Casație și Justiție.

**Contestatară susține că pierderile înregistrate reprezintă pierderi tehnologice în cazul materiilor prime și stocuri degradate calitativ în cazul produselor finite, iar pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă există prevederi legale.**

**În ceea ce privește pierderile tehnologice** contestatară susține că acestea reprezintă totalitatea materiilor prime care sunt pierdute în procesul de producție care include și faza de pregătire indiferent dacă acestea se datorează echipamentelor sau personalului, se includ în norma de consum care este stabilită de contribuabil astfel încât să reflecte elementele specifice procesului de producție.

În acest sens, societatea a estimat o normă de consum de 1% pe care a declarat-o autorităților vamale începând cu anul 2005, iar pierderile tehnologice la materiile prime se încadrează în limita normei interne de consum, fiind de aproximativ 0,68%.

Ca urmare, societatea susține că îi sunt aplicabile prevederile pct.6 alin.(6) din HG nr.44/2004, valabile în anul 2010, care face corp comun cu Codul fiscal, și având în vedere că organele de inspecție fiscală nu au formulat obiecțiuni la norma internă consideră că în mod eronat au fost aplicate prevederile Codului fiscal.

**În ceea ce privește produsele finite,** societatea susține că organele de inspecție fiscală nu au analizat situația societății raportându-se la prevederile art.128 alin.(8) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și ale pct.6 (11) din HG nr.44/2004 și susține că deprecierea produselor finite se datorează unor cauze obiective care nu sunt imputabile unor părți terțe și este de părere că primele două condiții sunt îndeplinite. Pentru dovedirea existenței unei cauze obiective a degradării calitative există documente emise de comisia special desemnată pentru analizarea produselor neconforme.

În ceea ce privește dovada că bunurile au fost distruse societatea susține că această condiție poate fi probată pentru contractul semnat cu firma specializată în distrugerea resturilor tehnologice, precum și cu facturile emise de societate pentru vânzarea acestor deșeuri.

Ca urmare, atât timp cât pierderile de produse finite identificate de societate se înscriu în categoria stocurilor degradate calitativ și societatea prezintă documente care probează acest fapt consideră că în mod eronat organele de inspecție fiscală au aplicat prevederile Codului fiscal fără a ține cont de starea de fapt fiscală.

**În ceea ce privește accesoriile aferente taxei pe valoarea adăugată** societatea susține că acestea nu sunt datorate având în vedere că nu datorează taxa pe valoarea adăugată.

**II. Prin Decizia de impunere nr.F-MC.X./29.02.2012 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală emisa de Directia Generala de Administrare a Marilor Contribuabili - Activitatea de inspectie fiscala au fost stabilite obligatii fiscale in sarcina societatii ca urmare a constatarilor cuprinse in Raportul de inspectie fiscala nr.F-MC.X./29.02.2012, astfel:**

S-a constatat că SC .X. (Romania) SRL a înregistrat, cu ocazia inventarierii anuale a patrimoniului existent la 31.12.2009, conform Deciziei de inventar nr..X./11.12.2009, și a inventarierilor periodice din cursul anului 2010, minusuri de inventar în valoare totală de .X. lei și plusuri de inventar în valoare totală de .X. lei, diferențe constatate în gestiunile de materii prime și produse finite potrivit listelor reperelor inventariate și diferențelor de inventar constatate cu ocazia inventarierilor efectuate în cursul anului 2010 și Situației centralizatoare a acestora.

Inventarierea anuală a patrimoniului existent la data de 31.12.2009 realizată în baza Deciziei de inventar nr..X./11.12.2009 s-a efectuat în perioada 3-5 ianuarie 2010, iar rezultatele constatate de comisia de inventariere au fost aprobate de conducerea societății și înregistrate în contabilitate în luna martie 2010. Inventarele periodice au fost efectuate și înregistrate lunar în evidențele contabile ale societății.

Inregistrarea rezultatelor inventarierii s-a efectuat fără a se realiza operațiuni de compensare între diferențele constatate. Minusurile au fost evidențiate în contabilitate pe cheltuieli, astfel:

Total inventar anual	Total inventar periodic	Total inventare 2010	Înregistrare contabilă
stocuri 31.12.2009			
lipsuri la inventar			
înreg în martie 2010			
.X.	X	X	X pf
.X.	X	X	X mp
.X.	X	X	

Suma de .X. lei a fost tratată ca o cheltuială nedeductibilă la calculul impozitului pe profit aferent anului 2010, dar fără a înregistra taxa pe valoarea adăugată colectată aferentă acestei operațiuni.

Din explicațiile date de contabilul șef al SC .X. (.X.) SRL în perioada verificată, prezentate în Nota explicativă din data de 31.01.2012, a rezultat că minusurile de inventar aferente materiilor prime reprezintă în fapt pierderi tehnologice care nu au fost determinate corect și la timp din cauza complexității proceselor de producție, a existenței unui număr mare de repere

si a multor altor cauze tehnice care face ca aceste pierderi tehnologice sa fie greu de determinat cu exactitate.

De asemenea, a rezultat că in anul 2009 pierderile tehnologice determinate ca atare in cursul anului, in suma de .X. lei cumulate cu minusurile de inventar determinate la sfarsitul anului reprezinta pierderi tehnologice sub nivelul normei interne de consum. In cazul minusurilor de inventar aferente produselor finite se precizează că acestea au fost cauzate de: deteriorari in timpul manipularii, scanari incorecte sau inregistrari eronate in gestiuni.

Totodată, contabilul sef al societatii a declarat că inregistrarea cheltuielilor cu minusurile de inventar ca si cheltuieli nedeductibile fiscal in Declaratia 101 privind impozitul pe profit a fost o eroare pe care o vor analiza in sensul corectarii ei.

Din verificarea documentelor si din explicatiile prezentate s-a constatat ca:

- inventarierea patrimoniului SC .X. (.X.) SRL in cursul anului 2010 s-a efectuat asupra gestiunilor de materii prime si produse finite, bunuri aflate in stoc;
- la inventarierea anuala realizata in luna ianuarie 2010 au participat si membrii ai societatii de audit .X. care au certificat acuratetea numaratorii si nu au semnalat societatii nicio eroare in legatura cu aceasta operatiune si, ca urmare, au fost inregistrate diferente de inventar in plus sau in minus intre cantitatile fizice si scriptice a reperelor existente in stoc la 31.12.2009;
- minusurile la inventar in suma de .X. lei au fost constatate de societatea verificata ca urmare a inventarierilor, conducerea societatii a aprobat aceste diferente, iar solutionarea acestora s-a efectuat prin inregistrarea pe cheltuieli care au fost tratate, ulterior, ca nedeductibile fiscal la calculul impozitului pe profit;
- nu au fost prezentate procese verbale de compensare intre minusurile si plusurile de inventar;
- rata de randament determinata de societate in anul 2009 a fost situata sub norma de consum intern stabilita de societate, respectiv au fost stabilite pierderi tehnologice in suma de .X. lei. Acest fapt nu exclude existenta unor diferente de inventar intre stocurile scriptice si fizice ale bunurilor, situatie constatata de comisiile de inventariere desemnate sa realizeze aceste operatiuni.

Ca urmare, s-a constatat ca au fost incalcate prevederile art.128 alin.(4) lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

În ceea ce privește diferentele de inventar in minus determinate de societatea verificata cu ocazia inventarierilor din anul 2010, s-a constatat că nu se incadreaza la exceptiile prevazute de lege.



Ca urmare, organele de inspectie fiscala au stabilit taxa pe valoarea adugata suplimentara prin aplicarea cotei de 19% asupra bazei impozabile de .X. lei, respectiv 24% asupra bazei impozabile de .X. lei reprezentand valoarea bunurilor constatate si inregistrate lipsa in gestiune in anul 2010, fiind stabilită taxa pe valoarea adăugată suplimentara de plata in suma de .X. lei.

Pentru neachitarea la termen a taxei pe valoarea adaugata stabilita suplimentar pentru anul 2010 in suma de .X. lei conform prevederilor art.119 alin.(1) si art.120 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicată, cu modificarile ulterioare, au fost stabilite majorări de întârziere în sumă de .X. lei si penalitati de intarziere in suma de .X. lei, conform art.120<sup>1</sup> din OUG 39/2010 de modificare a OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicată, cu modificarile si completarile ulterioare.

***III. Din analiza documentelor aflate la dosarul cauzei si avand in vedere motivatiile societatii contestatare si constatarile organului de inspectie fiscala, in raport cu actele normative invocate de acestea, se retin urmatoarele:***

**1.) Referitor la argumentul societății contestatare conform căruia Decizia de impunere nr.F-MC.X./29.02.2012 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală nu este motivată în fapt și în drept ceea ce conduce la nulitatea acesteia, organul de soluționare a contestației reține următoarele:**

Prin decizia de impunere contestată sunt prezentate atât motivele de fapt, cât și temeiul de drept pentru taxa pe valoarea adăugată și pentru accesoriile aferente.

Prezentarea detaliată a situației de fapt se regăsește în raportul de inspectie fiscală, act ce stă la baza emiterii deciziei de impunere contestată, așa cum se prevede la lit.b) din Anexa 2 *“INSTRUCȚIUNI de completare a formularului “Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală”* la OMFP nr.1046/2007 pentru modificarea unor ordine ale ministrului economiei și finanțelor, respectiv:

*“b) Se va completa la finalizarea unei inspectii fiscale generale sau parțiale, ca urmare a constatării de obligații fiscale suplimentare și/sau accesorii aferente acestora, înscrise în “Raportul de inspectie fiscală”, întocmit la finalizarea acesteia.”*

De asemenea, la pct.2.1.3 din Anexa 2 la OMFP nr.1046/2007 pentru modificarea unor ordine ale ministrului economiei și finanțelor, se prevede:

*“ Punctul 2.1.3: se va înscrie detaliat și clar încadrarea faptei constatate, cu precizarea actului normativ, a articolului, a celorlalte elemente prevăzute de lege, cu prezentarea concisă a textului de lege pentru cazul constatat. Temeiul de drept se va înscrie atât pentru obligația fiscală principală, cât și pentru accesoriile calculate la aceasta.*

*Informațiile prevăzute la pct. 2.1.1, 2.1.2 și 2.1.3 se vor completa pentru fiecare impozit, taxă sau contribuție pentru care s-au constatat diferențe de obligații fiscale și/sau accesorii aferente acestora. În cazurile în care legea permite și există constatări, se pot înscrie obligații fiscale accesorii, fără ca organele fiscale să stabilească o obligație fiscală principală suplimentară la sfârșitul perioadei verificate. În acest caz, în col. 4 "baza impozabilă stabilită suplimentar" se va înscrie obligația fiscală principală stabilită suplimentar de plată pe o anumită perioadă, chiar dacă în perioadele următoare aceasta s-a anulat.”*, respectiv se prevede modul de completare a Deciziei de impunere în cazul inspecțiilor fiscale în urma cărora se stabilesc diferențe suplimentare de plată, ori, în cazul în speță motivele de fapt și temeiurile de drept au fost completate la pct.2.1.2 și 2.1.3. din Decizia de impunere contestată.

Având în vedere cele de mai sus reiese că Decizia de impunere nr.F-MC.X./29.02.2012 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală respectă întocmai dispozițiile OMFP nr.972/2006 privind aprobarea formularului *"Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală"*, cu modificările și completările ulterioare, cuprinzând atât motivele de fapt, cât și temeiul de drept care au stat la baza stabilirii de obligații fiscale suplimentare de plată.

Ca urmare, au fost respectate prevederile art.43 alin.(2) lit.e) și f) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

*“(2) Actul administrativ fiscal cuprinde următoarele elemente:*

*[...]*

*e) motivele de fapt;*

*f) temeiul de drept”*,

precum și prevederile art.65 alin.(2) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

*“(2) Organul fiscal are sarcina de a motiva decizia de impunere pe bază de probe sau constatări proprii.”*

În ceea ce privește invocarea de către contestatara a prevederilor art.105 alin.(2) din Codul de procedură civilă, potrivit cărora:

*“Actele îndeplinite cu neobservarea formelor legale sau de un funcționar necompetent se vor declara nule numai dacă prin aceasta s-a pricinuit părții o vătămare ce nu se poate înlătura decât prin anularea lor. În cazul nulității prevăzute anume de lege, vătămarea se presupune până la*

*dovada contrarie*”, se reține că nu sunt incidente cazului în speță, având în vedere că actele administrative fiscale se emit de către organele de inspecție fiscală conform prevederilor OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, act normativ care conține și prevederi referitoare la nulitatea acestora, respectiv art.46 care prevede condițiile care pot conduce la nulitatea unui act administrativ fiscal, respectiv:

**“ART. 46**

***Nulitatea actului administrativ fiscal***

*Lipsa unuia dintre elementele actului administrativ fiscal, referitoare la numele, prenumele și calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, numele și prenumele ori denumirea contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, cu excepția prevăzută la art.43 alin.(3), atrage nulitatea acestuia. Nulitatea se poate constata la cerere sau din oficiu.”*

Or, față de prevederile legale mai sus invocate se reține că societatea nu prezintă în contestație argumente din care să reiasă că actele administrative fiscale primite ca urmare a inspecției fiscale nu cuprind unul sau mai multe elemente prevăzute de lege care să conducă la nulitatea acestora.

În consecință, nu se poate vorbi despre nulitatea deciziei de impunere contestată fiind respectate prevederile art.43 alin.(2) lit.e) și f) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, iar în ceea ce privește aplicarea prevederilor art.105 alin.(2) din Codul de procedură civilă, prevederile dreptului comun se aplică numai în situația în care legea specială, în speță Codul de procedură fiscală nu dispune, așa cum se prevede la art.2 alin.(3) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

*“(3) Unde prezentul cod nu dispune se aplică prevederile Codului de procedură civilă.”*

În ceea ce privește invocarea de către contestatara a prevederilor art.65 alin.2 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora:

*“(2) Organul fiscal are sarcina de a motiva decizia de impunere pe bază de probe sau constatări proprii”,* în sensul că organele de inspecție fiscală nu au prezentat probe care să justifice situația de fapt constatată nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației având în vedere că în raportul de inspecție fiscală ce a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestată au fost menționate documentele analizate de organele de inspecție fiscală care au condus la stabilirea situației de fapt ce a generat obligații suplimentare de plată la bugetul de stat.

Organul de soluționare a contestației reține că sunt valabile și prevederile art.65 alin.1 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora: *“Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricărui cereri adresate organului fiscal”*, astfel că societatea a depus Declarația 101 privind obligațiile fiscale datorate bugetului de stat în care este cuprinsă suma de .X. lei ca fiind cheltuială nedeductibilă fiscal la calculul profitului impozabil, respectiv a impozitului pe profit, până la corectarea acesteia suma rămânând astfel declarată. Susținerea contestatarii potrivit căreia a declarat suma ca fiind nedeductibilă din eroare trebuie însoțită de documente care să facă dovada producerii erorii, precum și a corectării acesteia conform prevederilor actelor normative or, societatea nu a prezentat astfel de documente.

Având în vedere cele de mai sus și faptul că argumentele contestatarii nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei se va proceda la analizarea pe fond a contestației.

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

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

cauza supusă soluționării este dacă Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală se poate pronunța asupra obligației societății de a colecta taxa pe valoarea adăugată, în condițiile în care pentru minusurile la produsele finite stabilite la inventarierea efectuată, prin raportul de inspecție fiscală nu s-au analizat documentele prezentate de societate, respectiv contract de vânzare-cumpărare de deșeuri și facturi emise pentru vânzarea de deșeuri neferoase.

Perioada verificată: 01.04.2009 – 31.12.2010.

**În fapt**, SC .X. (.X.) SRL a înregistrat, cu ocazia inventarierii anuale a patrimoniului existent la 31.12.2009, conform Deciziei de inventar nr..X./11.12.2009, și a inventariilor periodice din cursul anului 2010, minusuri de inventar în valoare totală de .X. lei și plusuri de inventar în valoare totală de .X. lei, diferențe constatate în gestiunile de materii prime și produse finite potrivit Listelor reperelor inventariate și diferențele de inventar constatate cu ocazia inventariilor efectuate în cursul anului 2010 și Situației centralizatoare a acestora.

Suma de .X. lei a fost tratată ca o cheltuială nedeductibilă la calculul impozitului pe profit aferent anului 2010, dar fără a înregistra taxa pe valoarea adăugată colectată aferentă acestei operațiuni.

Din explicațiile date de contabilul șef al SC .X. (.X.) SRL prin Nota explicativă din data de 31.01.2012 a rezultat că minusurile de inventar aferente materiilor prime reprezintă în fapt pierderi tehnologice, dar care nu au fost determinate corect și la timp din cauza complexității proceselor de producție, a existenței unui număr mare de repere și a multor alte cauze tehnice care face ca aceste pierderi tehnologice să fie greu de determinat cu exactitate.

De asemenea, a rezultat că în anul 2009 pierderile tehnologice determinate ca atare în cursul anului, în suma de .X. lei cumulate cu minusurile de inventar determinate la sfârșitul anului reprezintă pierderi tehnologice sub nivelul normei interne de consum.

În cazul minusurilor de inventar aferente produselor finite se precizează că acestea au fost cauzate de: deteriorări în timpul manipulării, scanări incorecte sau înregistrări eronate între gestiuni.

Ca urmare, s-a constatat că au fost încălcate prevederile art.128 alin.(4) lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și a fost stabilită taxa pe valoarea adăugată suplimentară prin aplicarea cotei de 19% asupra bazei impozabile de .X. lei, respectiv 24% asupra bazei impozabile de .X. lei reprezentând valoarea bunurilor constatate și înregistrate lipsa în gestiune în anul 2010, fiind stabilită taxă pe valoarea adăugată suplimentară de plată în suma de .X. lei.

Prin contestație, societatea susține că minusurile de inventar aferente materiilor prime reprezintă pierderi tehnologice care se încadrează în norma internă de 1%, iar minusurile de inventar aferente produselor finite reprezintă stocuri degradate, neimputabile, și valorificate ca deșeuri și prezintă în susținere facturile de vânzare deșeuri – zgură cositor sau rebuturi componente și contractul de vânzare-cumpărare.

De asemenea, contestația susține că organele de inspecție fiscală nu au efectuat compensarea minusurilor stabilite la inventariere cu plusurile, precum și faptul că au avut loc mai multe erori, respectiv deteriorări la manipulare, scanări eronate la momentul obținerii produselor finite, înregistrări greșite între gestiuni și necorectate, etc..

Totodată, societatea susține că eronat a fost stabilită taxa pe valoarea adăugată colectată pentru întreaga sumă de .X. lei fără a se analiza natura minusurilor în gestiune în sensul dacă acestea sunt purtătoare de taxă pe valoarea adăugată, precum și faptul că tratarea cheltuielilor cu minusurile la inventar drept cheltuieli nedeductibile fiscal nu are legătură cu stabilirea taxei pe valoarea adăugată, pentru taxa pe valoarea adăugată existând prevederi legale în Codul fiscal.

Potrivit celor prezentate, societatea susține că minusurile la inventar nu se încadrează în prevederile art.128 alin.(4) lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

**În drept**, conform prevederilor art.128 alin.4 lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

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

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

Conform prevederilor pct.6(4) din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

*“4) În sensul art.128 alin.(4) lit.d) din Codul fiscal, casarea activelor corporale fixe de natura bunurilor de capital prevăzute la art.149 din Codul fiscal nu constituie livrare de bunuri. Se aplică prevederile art.149 din Codul fiscal pentru activele corporale fixe de natura bunurilor de capital casate, dacă la achiziția sau, după caz, transformarea, modernizarea, fabricarea, construcția acestora taxa a fost dedusă total sau parțial și dacă următoarele operațiuni au intervenit în legătură cu un bun de capital după data aderării: achiziția sau, după caz, fabricarea, construcția, prima utilizare după modernizare sau transformare.”*

Începând cu data de 01.01.2010 prevederile pct.6(4) din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, devine pct.6(5) și se completează cu pct.6(6) astfel:

***“6) Pierderile tehnologice stabilite potrivit legii sau, după caz, stabilite de persoana impozabilă în norma proprie de consum nu intră sub incidența prevederilor art.128 alin.(4) lit.d) din Codul fiscal. Deducerea taxei pentru achizițiile de bunuri utilizate în activități economice care dau naștere la pierderi tehnologice se realizează pe baza prevederilor generale ale art.145 alin. (2) sau, după caz, ale art.147 din Codul fiscal. Pierderile care depășesc normele de consum sunt asimilate livrărilor de bunuri conform art. 128 alin. (4) lit. d) din Codul fiscal. Atunci când norma de consum este stabilită de persoana impozabilă, organul de inspectie fiscală poate modifica coeficientul stabilit în scopul aplicării art. 128 alin. (4) lit. d) din Codul fiscal, dacă sunt indicii obiective că pierderea tehnologică a fost supradimensionată.”***

Potrivit prevederilor legale de mai sus se reține că sunt asimilate livrărilor de bunuri efectuate cu plată bunurile constatate lipsă din gestiune, cu excepțiile prevăzute de lege.

De asemenea, se reține că pierderile tehnologice stabilite potrivit legii sau, după caz, stabilite de persoana impozabilă în norma proprie de consum nu intră sub incidența prevederilor art.128 alin.(4) lit.d) din Codul

fiscal, însă pierderile care depășesc normele de consum sunt asimilate livrărilor de bunuri. Atunci când norma de consum este stabilită de persoana impozabilă, organul de inspecție fiscală poate modifica coeficientul stabilit în scopul aplicării art.128 alin.(4) lit.d) din Codul fiscal, dacă sunt indicii obiective că pierderea tehnologică a fost supradimensionată.

Totodată, la art.128 alin.8 lit.a)-c) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se prevede:

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

*a) bunurile distruse ca urmare a unor calamități naturale sau a unor cauze de forță majoră, precum și bunurile pierdute ori furate, dovedite legal, astfel cum sunt prevăzute prin norme;*

***b) bunurile de natura stocurilor degradate calitativ, care nu mai pot fi valorificate, precum și activele corporale fixe casate, în condițiile stabilite prin norme;***

*c) perisabilitățile, în limitele prevăzute prin lege;”*

Potrivit pct.8 și pct.9 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, dat în explicitarea prevederilor art.128 alin.(8) lit.a) – c) din Codul fiscal:

*“8) În sensul art. 128 alin. (8) lit. a) din Codul fiscal:*

*a) prin cauze de forță majoră se înțelege:*

*1. incendiu, dovedit prin documente de asigurare și/sau alte rapoarte oficiale;*

*2. război, război civil, acte de terorism;*

*3. orice alte evenimente pentru care se poate invoca forța majoră;*

*b) prin bunuri pierdute se înțelege bunurile dispărute în urma unor calamități naturale, cum ar fi inundațiile, alunecările de teren, sau a unor cauze de forță majoră;*

*c) prin bunuri furate se înțelege bunurile lipsă din gestiune, neimputabile, pentru care persoana impozabilă poate prezenta dovada constatării furtului de către organele de poliție, care este acceptată de societățile de asigurări.*

***(9) În sensul art.128 alin. (8) lit. b) din Codul fiscal, nu se consideră livrare de bunuri cu plată bunurile de natura stocurilor degradate calitativ, care nu mai pot fi valorificate, dacă sunt îndeplinite în mod cumulativ următoarele condiții:***

***a) bunurile nu sunt imputabile;***

***b) degradarea calitativă a bunurilor se datorează unor cauze obiective dovedite cu documente;***

***c) se face dovada că s-au distrus bunurile și nu mai intră în circuitul economic.”***

Față de prevederile legale de mai sus se reține că nu constituie livrare de bunuri, bunurile de natura stocurilor degradate calitativ, care nu mai pot fi valorificate, în condițiile în care bunurile nu sunt imputabile, degradarea calitativă a acestora se datorează unor cauze obiective dovedite cu documente și se face dovada că s-au distrus bunurile și nu mai intră în circuitul economic, condiții care trebuie îndeplinite în mod cumulativ.

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, respectiv a Raportului de inspecție fiscală nr.F-MC.X./29.02.2012 și anexele la acesta, se reține că în urma efectuării inventarierii anuale pe anul 2009 și a inventarierilor periodice și anuale pe anul 2010 societatea a declarat, prin Declarația 101, minusurile constatate în sumă de .X. lei ca fiind cheltuieli nedeductibile fiscal fără să cuprindă în baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată contravaloarea acestor minusuri.

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea trebuia să colecteze taxa pe valoarea adăugată aferentă acestei sume, ce reprezintă lipsă în gestiune, conform prevederilor art.128 alin.4 lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

**În ceea ce privește susținerea contestatarai conform căreia organele de inspecție fiscală, la stabilirea taxei pe valoarea adăugată colectată, nu au avut în vedere faptul că societatea a înregistrat și plusuri la inventariere, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației având în vedere că operațiunea de compensare a plusurilor cu minusurile rezultate în urma inventarierii revine comisiei de inventariere desemnată prin decizie scrisă, potrivit prevederilor pct.6 din OMFP nr.2861/2009 pentru aprobarea Normelor privind organizarea și efectuarea inventarierii elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii:**

***“6. - (1) Inventarierea elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii se efectuează de către comisii de inventariere, numite prin decizie scrisă, emisă de persoanele prevăzute la pct. 5. În decizia de numire se menționează în mod obligatoriu componența comisiei (numele președintelui și membrilor comisiei), modul de efectuare a inventarierii, metoda de inventariere utilizată, gestiunea supusă inventarierii, data de începere și de terminare a operațiunilor.”***

De asemenea, la pct.39, pct.40 și pct.4 din OMFP nr.2861/2009 pentru aprobarea Normelor privind organizarea și efectuarea inventarierii elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii, se prevede:

***“39. Pentru toate plusurile, lipsurile și depreciările constatate la bunuri, precum și pentru pagubele determinate de expirarea termenelor de prescripție a creanțelor sau din alte cauze, comisia de inventariere solicită***



**explicații scrise de la persoanele care au răspunderea gestionării bunurilor, respectiv a urmăririi decontării creanțelor.**

**Pe baza explicațiilor primite și a documentelor analizate, comisia de inventariere stabilește natura lipsurilor, pierderilor, pagubelor și depreciilor constatate, precum și natura plusurilor, propunând, în conformitate cu dispozițiile legale, modul de regularizare a diferențelor dintre datele din contabilitate și cele factice, rezultate în urma inventarierii.**

**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.

(4) Nu se admite compensarea în cazurile în care s-a făcut dovada că lipsurile constatate la inventariere provin din sustragerea sau din degradarea bunurilor respective datorată vinovăției persoanelor care răspund de gestionarea acestor bunuri.

**(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.**

**Compensarea se face pentru cantități egale între plusurile și lipsurile constatate.**

**În cazul în care cantitățile sorturilor supuse compensării, la care s-au constatat plusuri, sunt mai mari decât cantitățile sorturilor admise la compensare, la care s-au constatat lipsuri, se va proceda la stabilirea egalității cantitative prin eliminarea din calcul a diferenței în plus. Această eliminare se face începând cu sorturile care au prețurile unitare cele mai scăzute, în ordine crescătoare.**

**În cazul în care cantitățile sorturilor supuse compensării, la care s-au constatat lipsuri, sunt mai mari decât cantitățile sorturilor admise la compensare, la care s-au constatat plusuri, se va proceda, de asemenea, la stabilirea egalității cantitative prin eliminarea din calcul a cantității care depășește totalul cantitativ al plusurilor. Eliminarea se face începând cu sorturile care au prețurile unitare cele mai scăzute, în ordine crescătoare.**

[...]

44. - (1) "Registrul-inventar" (cod 14-1-2) este un document contabil obligatoriu în care se înscriu rezultatele inventarierii elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii, grupate după natura lor, conform posturilor din bilanț.

Elementele de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii înscrise în registrul-inventar au la bază listele de inventariere, procesele-verbale de inventariere și situațiile analitice, după caz, care justifică conținutul fiecărui post din bilanț.

(2) În cazul în care inventarierea are loc pe parcursul anului, datele rezultate din operațiunea de inventariere se actualizează cu intrările sau ieșirile din perioada cuprinsă între data inventarierii și data încheierii exercițiului financiar, datele actualizate fiind apoi cuprinse în registrul-inventar. **Operațiunea de actualizare a datelor rezultate din inventariere se va efectua astfel încât la sfârșitul exercițiului financiar să fie reflectată situația reală a elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii.**

(3) Completarea registrului-inventar se efectuează în momentul în care se stabilesc soldurile tuturor conturilor bilanțiere, inclusiv cele aferente impozitului pe profit, și ajustările pentru depreciere sau pierdere de valoare, după caz.

Registrul-inventar poate fi adaptat în funcție de specificul și necesitățile entităților, cu condiția respectării conținutului minim de informații prevăzut pentru acesta."

Astfel, potrivit prevederilor legale de mai sus se reține că operațiunea de compensare a plusurilor cu minusurile rezultate la inventariere revine societății, mai precis comisiei de inventariere, listele cu sorturile care sunt supuse compensării fiind aprobate de administratorul

societății sau persoana care are obligația gestionării, organele de inspecție fiscală neputându-se substitui comisiei de inventariere.

Mai mult, compensarea lipsurilor cu eventualele plusuri constatate se efectuează numai dacă sunt îndeplinite anumite condiții, respectiv :

- există riscul de confuzie între sorturile aceluiși 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.

Or, organele de inspecție fiscală nu aveau cum să analizeze aceste aspecte în condițiile în care societatea a efectuat atât inventarierea periodică, cât și inventarierea anuală și a stabilit rezultatele inventarierii ce au fost prezentate la inspecția fiscală, având în vedere și aspectul conform căruia operațiunea de actualizare a datelor rezultate din inventariere trebuia efectuată astfel încât la sfârșitul exercițiului financiar să fie reflectată situația reală a elementelor de natura activelor.

**În ceea ce privește susținerea contestatarai conform căreia una din cauzele ce au condus la existența minusurilor în gestiune a fost existența unor erori de înregistrare între gestiuni necorectate la timp**, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației având în vedere că la contestație societatea nu a prezentat o situație cu astfel de erori de înregistrare între gestiuni și nici documente din care să reiasă că societatea a procedat la corectarea acestora și la ajustarea rezultatelor inventarierilor efectuate.

Totodată, **referitor la argumentul contestatarai potrivit căruia în mod eronat a fost stabilită taxa pe valoarea adăugată colectată pentru întreaga sumă de .X. lei fără a se analiza natura minusurilor în gestiune în sensul dacă acestea sunt purtătoare de taxă pe valoarea adăugată**, nu se poate reține având în vedere că minusurile la inventar ce constituie lipsuri în gestiune, din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, sunt tratate ca fiind operațiuni asimilate livrărilor cu plată pentru care se colectează taxa pe valoarea adăugată. În cazul în speță nu se analizează taxa pe valoarea adăugată colectată stabilită suplimentar în funcție de taxa pe valoarea adăugată dedusă la achiziția materiilor prime, ci ca taxă pe valoarea adăugată colectată la livrarea materiilor prime și a produselor finite, prin aplicarea cotei de TVA asupra valorii stabilite la inventariere.

**În ceea ce privește susținerea contestatarai conform căreia minusurile la inventar constând în materii prime reprezintă pierderi tehnologice** care se încadrează în limitele normei de consum interne organul de soluționare a contestației reține că societatea depune la dosarul cauzei o

serie de documente listate din calculator, în limba engleză, privind valoarea estimată a unor produse, cu anexele la acestea privind materialele, accesoriile și valoarea în lei și în valută, precum și diferențele în plus și minus. De asemenea, societatea prezintă un document "Declarație privind rata de randament" prin care se precizează *"Datorită numărului mare de materii prime și a consumurilor specifice diferite de la o materie primă la alta, precum și în raport cu experiența și practica curentă a .X. Italia în ceea ce privește derularea procesului tehnologic, nu putem determina rata de randament pe fiecare tip de materie primă, aceasta putând fi exprimată numai ca rată forfaitară, respectiv 99%. În practica însă, vom tine evidența exactă a ratei de randament efectiv obținută și, în situația în care vor apare modificări în ceea ce privește rata de randament, vom notifica această situație"*.

Din documentele prezentate rezultă că societatea și-a prevăzut realizarea unei rate de randament de 99%, procentul de 1% reprezentând pierderi tehnologice, însă aceste pierderi tehnologice trebuie să se regăsească în costul produselor finite având în vedere că sunt prevăzute și sunt aferente realizării de venituri impozabile. Ca urmare, susținerea contestatarai conform căreia o parte din minusurile în gestiune constatate la la inventarierea efectuate ar reprezenta pierderi tehnologice în cazul materiilor prime nu poate fi reținută întrucât materiile prime ieșite din gestiune și utilizate în procesul de producție, dar care au fost deteriorate în timpul manipulării, respectiv în timpul procesului tehnologic, ar trebui să se regăsească total sau parțial în costul produsului finit în situația în care se încadrează în procentul de 1%. Or, societatea a evidențiat suma totală de .X. lei, în care susține că s-ar regăsi și aceste pierderi tehnologice, pe cheltuieli nedeductibile fiscal considerându-le ca fiind pierdere și nu cheltuieli deductibile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

Astfel, se reține că din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, pierderile tehnologice care se încadrează în limita normei interne de consum nu sunt considerate ca fiind operațiuni de livrare de bunuri, ci numai pierderile tehnologice care depășesc limita normei interne reprezintă livrări de bunuri taxabile. Pe cale de consecință, prin încadrarea de către societate a pierderilor tehnologice ca fiind cheltuieli nedeductibile fiscal reiese că și din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată acestea reprezintă pierderi peste limitele normei interne de consum, deci operațiuni asimilate livrărilor conform art. 128 alin. (4) lit. d) din Codul fiscal, care sunt taxabile.

Întrucât societatea nu prezintă documente din care să rezulte contrariul celor constatate de organele de inspecție fiscală, respectiv că pierderile tehnologice se încadrează în limita normei interne, organul de soluționare a contestației nu poate reține argumentul contestatarai.

Mai mult, prin adresa nr..X./25.05.2012 organele de inspecție fiscală precizează: *"Petenta, în cursul anului 2009 și-a determinat pierderi*

tehnologice aferente materiilor prime în sumă de .X. lei [...] Suma determinată ca pierdere tehnologică a anului 2009, de .X. lei, se încadrează sub norma de consum intern stabilită de 1% și a fost integral tratată ca o cheltuială deductibilă fiscal de către societatea verificată, iar organele de control nu au avut nimic de obiectat asupra acestor pierderi” de unde reiese că organele de inspecție fiscală au acceptat pierderile tehnologice înregistrate de societate ca fiind în limita procentului de 1% stabilit ca normă de consum internă.

**Referitor la argumentul contestatarii conform căruia minusurile la produsele finite reprezintă stocuri degradate calitativ, neimputabile,** organul de soluționare reține că prevederile legale în materie de TVA, precizează:

**“În sensul art.128 alin. (8) lit. b) din Codul fiscal, nu se consideră livrare de bunuri cu plată bunurile de natura stocurilor degradate calitativ, care nu mai pot fi valorificate, dacă sunt îndeplinite în mod cumulativ următoarele condiții:**

- a) bunurile nu sunt imputabile;**
- b) degradarea calitativă a bunurilor se datorează unor cauze obiective dovedite cu documente;**
- c) se face dovada că s-au distrus bunurile și nu mai intră în circuitul economic.”**

Față de aceste prevederi se reține că societatea trebuie să facă dovada că au fost îndeplinite, cumulativ, cele trei condiții, respectiv bunurile nu sunt imputabile, deține documente din care să rezulte cauza degradării calitative și deține documente care să facă dovada că bunurile au fost distruse și nu mai intră în circuitul economic.

Ca urmare, se reține că prin contestație societatea susține că sunt îndeplinite doar două din condițiile prevăzute de lege, respectiv **“Având în vedere că deprecierea produselor finite se datorează unor cauze obiective (după respingerea lor la testul de calitate, au fost dezasamblate deși au fost scanate ca și produs finit etc.) care nu sunt imputabile unor părți terțe, suntem de părere că primele două condiții sunt îndeplinite. Pentru dovedirea existenței unei cauze obiective a degradării calitative există documentele emise de comisia special desemnată pentru analizarea produselor neconforme”**.

Însă, potrivit prevederilor legale **trebuie îndeplinite cumulativ toate cele trei condiții**, respectiv că bunurile nu sunt imputabile, că deține documente din care să rezulte cauza degradării calitative și că deține documente care să facă dovada că bunurile au fost distruse și nu mai intră în circuitul economic.

Referitor la acest aspect se reține că societatea invocă în contestație că poate fi considerat document justificativ pentru distrugerea resturilor

tehnologice contractul încheiat cu firma specializată în distrugerea resturilor tehnologice, precum și facturile emise de către societate pentru vânzarea de deșeuri.

În susținere, la dosarul contestației este anexat Contractul de vânzare-cumpărare nr..X./27.03.2008 încheiat de societate în calitate de vânzător cu SC .X.SRL din .X., în calitate de cumpărător, ce are ca obiect vânzarea-cumpărarea deșeurilor de zgură aliaj de lipit/pastă de lipit și alte deșeuri de materiale/aliaje neferoase.

La cap.V “Obligațiile vânzătorului” din contract se prevede:

*“Vânzătorul se obligă:*

*- să livreze deșeurile Cumpărătorului la termenele stabilite de comun acord;*

*- să întocmească factura și actele însoțitoare acesteia (aviz de însoțire a mărfii);*

*- să notifice cumpărătorului orice alte modificări survenite în schimbarea persoanelor, organizarea persoanelor de contact și/sau a informațiilor generale ale firmei;*

*- să asigure încărcarea deșeurilor în mijlocul de transport al cumpărătorului respectând normele și întocmind toate documentele de transport prevăzute de lege”*

Iar la cap.VI. “Obligațiile cumpărătorului” din contract se prevede:

*“Cumpărătorul se obligă:*

*- să răspundă solicitării vânzătorului de a ridica deșeurile de la sediul vânzătorului, în cel mult 15 zile;*

*-cumpărătorul se obligă să respecte politica de mediu a vânzătorului [...];*

*- să informeze vânzătorul despre schimbările survenite în privința persoanelor de contact, a responsabililor care se ocupă de gestionarea produselor ce fac obiectul vânzării;*

*-să plătească toate sumele datorate prevăzute în prezentul contract, conform cap.IV.”*

Din analiza contractului mai sus menționat nu rezultă cu claritate cine se ocupă de distrugerea resturilor tehnologice și sortarea deșeurilor, prin contract neexistând astfel de prevederi, clauzele contractuale se referă doar la faptul că vânzătorul asigură încărcarea deșeurilor în mijlocul de transport al cumpărătorului, iar cumpărătorul se obligă să ridice deșeurile de la sediul vânzătorului.

Astfel, se reține că prin Raportul de inspecție fiscală nr.F-MC.X./29.02.2012 ce a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr.F-MC.X./29.02.2012 privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală nu există constatări cu privire la documentele prezentate de contestatara la contestație, respectiv Contractul de vânzare-cumpărare

nr..X./27.03.2008 și facturile emise de contestatară către SC .X.SRL din .X., în perioada 2009 – 2010, privind vânzarea de deșeuri.

Din analiza facturilor anexate la dosarul cauzei reiese că societatea a vândut zgură cositor și rebuturi componente electronice, aspect despre care organele de inspecție fiscală nu prezintă constatări la situația de fapt prezentată în Raportul de inspecție fiscală nr.F-MC.X./29.02.2012.

Reținem această situație, cu atât mai mult cu cât prin contestație societatea susține că a valorificat deșeurile rezultate din procesul tehnologic fără a preciza dacă a evidențiat veniturile în contabilitate și fără să menționeze dacă a colectat taxa pe valoarea adăugată aferentă sau dacă a aplicat taxarea inversă.

Potrivit celor de mai sus, se impune ca necesară reanalizarea de către organele de inspecție fiscală a situației de fapt, respectiv în funcție de documentele prezentate la contestație stabilirea dacă minusurile la inventar, total sau parțial, reprezintă stocuri de bunuri degradate calitativ care au fost valorificate ca deșeuri, caz în care societatea avea obligația taxării inverse, potrivit prevederilor art.160 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

*“(2) Bunurile și serviciile pentru livrarea sau prestarea cărora se aplică măsurile de simplificare sunt:*

*a) deșeurile și materiile prime secundare, rezultate din valorificarea acestora, astfel cum sunt definite de Ordonanța de urgență a Guvernului nr.16/2001 privind gestionarea deșeurilor industriale reciclabile, republicată, cu modificările ulterioare”.*

*b)*

Ca urmare, în temeiul art.216 alin.(3) și alin.(3<sup>1</sup>) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora: *“(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare”, coroborate cu pct.11.6 din Ordinul nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care prevede: “11.6. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente”, se va desființa Decizia de impunere nr.F-MC.X./29.02.2012 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, urmând ca organele de inspecție fiscală, prin altă echipă decât cea care a efectuat inspecția fiscală, să reanalizeze acest capăt de cerere în funcție de documentele prezentate și conform celor precizate în prezenta decizie, și să*

stabilească dacă societatea datorează taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar.

**În ceea ce privește suma totală de .X. lei (.X. lei + .X. lei) reprezentând accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată,** având în vedere că sunt accesorii aferente debitului principal, în baza principiului de drept conform căruia accesoriul urmează principalul, se va desființa decizia de impunere contestată și pentru această sumă.

Pentru considerentele arătate, în temeiul prevederilor legale invocate în cuprinsul prezentei decizii și în baza art.216 alin.(3) și alin.(3<sup>1</sup>) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.6 din OP ANAF nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se

### **DECIDE**

Desființarea Deciziei de impunere nr.F-MC.X./29.02.2012 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale de administrare a marilor contribuabili, pentru suma de **.X. lei**, reprezentând:

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

urmand ca organele de inspectie fiscala sa reanalizeze cauza, pentru aceeasi perioada si pentru acelasi debit si accesorii, și să emită un nou act administrativ fiscal, in functie de cele reținute in cuprinsul prezentei decizii.

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

**X**  
DIRECTOR GENERAL