

DECIZIA nr. 2221 / 30.01.2019
privind soluționarea contestației depusă de
societatea **X SRL** din ...,
înregistrată la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr. .../...2018,
respectiv sub nr. .../...2018.

D.G.R.F.P. Timișoara a fost sesizată de către A.J.F.P. Hunedoara – Inspecție Fiscală, cu adresa nr. .../...2018, înregistrată la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr. .../...2018, respectiv de către A.J.F.P. Hunedoara – Serviciul evidență plătitori persoane juridice, cu adresa nr. .../...2018, înregistrată la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr. .../...2018, asupra contestației depusă de societatea X SRL din ..., având sediul social în ..., și sediul operativ la ..., înregistrată la ORC Hunedoara sub nr. ..., având C.I.F. ..., prin dl. A..., în calitate de administrator reprezentat prin dl. P..., în calitate de consilier juridic.

Contestația a fost depusă la registratura A.J.F.P Hunedoara, fiind înregistrată sub nr. .../...2018, iar la A.J.F.P Hunedoara – Inspecție Fiscală, înregistrată sub nr. .../...2018.

Contestația este formulată împotriva:

- **Deciziei de impunere nr. .../...2018** privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, emisă de AJFP Hunedoara – Inspecție Fiscală, pentru suma parțială de **... lei** reprezentând:

... lei – impozit pe profit;

... lei – TVA.

- **Raportului de inspecție fiscală nr. .../...2018** emis de A.J.F.P. Hunedoara- Inspecție Fiscală;

- **Deciziei nr. .../...2018 privind modificarea bazei de impozitare** ca urmare a inspecției fiscale, pentru suma de **... lei**;

- **Deciziei nr. .../...2018 referitoare la obligațiile de plată accesorii** reprezentând dobânzi și penalități de întârziere, pentru accesorii în sumă parțială de **... lei** reprezentând:

... lei - dobânzi aferente impozitului pe profit;

... lei - penalități de întârziere aferente impozitului pe profit;

... lei - dobânzi aferente TVA;

... lei - penalități de întârziere aferente TVA.

De asemenea petenta solicită susținerea orală a contestației, în temeiul art.276 alin.(5) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

Contestația a fost semnată de reprezentantul legal pentru X SRL, dl. P..., în calitate de consilier juridic, mandatar al dlui. A..., în calitate de

administrator, la dosarul contestației fiind anexată procura specială autenticată sub nr. .../2016 din data de 19.12.2016, fiind respectate 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. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, în condițiile în care:

- Decizia de impunere nr. .../...2018 și Decizia nr. .../...2018 privind modificarea bazei de impozitare au fost comunicate petentei în data de 01.08.2018, potrivit celor menționate pe confirmarea de primire, anexată în copie la dosarul contestației;
- Decizia nr. .../...2018 referitoare la obligațiile fiscale accesorii a fost comunicată petentei în data de 06.09.2018, potrivit celor menționate pe confirmarea de primire, anexată în copie la dosarul contestației, iar contestația formulată de X SRL a fost înregistrată la registratura A.J.F.P Hunedoara sub nr. .../...2018.

Referitor la contestarea de către petentă a Raportului de inspecție fiscală nr. .../...2018, se rețin următoarele:

În drept, în speță sunt incidente prevederile Legii nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care arată:

Art.93 *“Sfera și actele de stabilire a creanțelor fiscale*

(...) (2) Creanțele fiscale se stabilesc astfel:

- a) prin declarație de impunere, în condițiile art.95 alin.(4) și art.102 alin.(2);*
- b) prin decizie de impunere emisă de organul fiscal, în celelalte cazuri.*

Art.131 *“Rezultatul inspecției fiscale*

(1) Rezultatul inspecției fiscale se consemnează, în scris, într-un raport de inspecție fiscală, în care se prezintă constatările organului de inspecție fiscală din punctul de vedere faptic și legal și consecințele lor fiscale.

(2) Raportul de inspecție fiscală se întocmește la finalizarea inspecției fiscale și cuprinde toate constatările în legătură cu perioadele și obligațiile fiscale verificate, precum și în legătură cu alte obligații prevăzute de legislația fiscală și contabilă ce au făcut obiectul verificării.(...)

(4) Raportul de inspecție fiscală stă la baza emiterii:

- a) deciziei de impunere, pentru diferențe în plus sau în minus de obligații fiscale principale aferente diferențelor de baze de impozitare;*
- b) deciziei de nemodificare a bazelor de impozitare, dacă nu se constată diferențe ale bazelor de impozitare și respectiv de obligații fiscale principale;*
- c) deciziei de modificare a bazelor de impozitare dacă se constată diferențe ale bazelor de impozitare, dar fără stabilirea de diferențe de obligații fiscale principale.*

(5) Deciziile prevăzute la alin.(4) se emit în termen de cel mult 25 de zile lucrătoare de la data încheierii inspecției fiscale.

(6) Deciziile prevăzute la alin.(4) se comunică contribuabilului/plătitorului în condițiile art.47.”

Din prevederile legale invocate reiese că raportul de inspecție fiscală stă la baza emiterii deciziei de impunere, actul administrativ fiscal susceptibil de a fi contestat, fiind anexă a acesteia.

Se reține că, creanțele fiscale se stabilesc în urma inspecției fiscale numai prin decizie de impunere, care constituie titlu de creanță și este susceptibilă de a fi contestată, la baza acesteia stând constatările din raportul de inspecție fiscală.

Astfel, titlul de creanță și actul administrativ fiscal susceptibil a fi contestat este numai decizia de impunere deoarece numai aceasta creează o situație juridică nouă prin stabilirea obligațiilor fiscale în sarcina contribuabilului.

De altfel, la art.269 alin.(2) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se prevede expres că obiectul contestației îl pot constitui numai sumele și măsurile stabilite într-un titlu de creanță sau într-un act administrativ fiscal.

Sumele înscrise în raportul de inspecție fiscală reprezintă doar constatări ale organului de inspecție, care nu se pot concretiza în obligații de plată opozabile contribuabilului și susceptibile a fi supuse executării silite în caz de neplată în lipsa unei decizii de impunere, în condițiile în care legiuitorul a prevăzut în mod expres faptul că numai decizia de impunere poate constitui titlu de creanță în materie fiscală.

Potrivit prevederilor pct.5.4. din OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

“5. Instrucțiuni pentru aplicarea art.272 din Codul de procedură fiscală - Organul competent

5.4. Raportul de inspecție fiscală/procesul - verbal emis de organele fiscale/vamale, după caz, nu constituie titlu de creanță, acesta stând la baza emiterii actului administrativ fiscal, fapt pentru care nu poate fi contestat decât împreună cu acesta (...)”.

Luând în considerare contestarea de către societatea petentă și a Raportului de inspecție fiscală nr. .../...2018, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara este legal investită cu soluționarea contestației formulată împotriva titlului de creanță, respectiv împotriva Deciziei de impunere nr. .../...2018 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, la baza emiterii acesteia de către A.J.F.P. Hunedoara – Inspecție Fiscală, stând Raportul de inspecție fiscală nr. .../...2018.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.268, art.269, art.270 alin.(1) și art.272 alin.(1) și (2) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, Direcția Generală Regională a

Finanțelor Publice Timișoara, prin organele specializate, este legal investită să soluționeze contestația formulată de X SRL, împotriva Deciziei de impunere nr. .../...2018 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice și a Deciziei nr. .../...2018 privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale emise de A.J.F.P. Hunedoara – Inspecție Fiscală în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .../...2018 și a Deciziei nr. .../...2018 referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere emisă de A.J.F.P. Hunedoara.

I. Prin contestația formulată de X SRL, se invocă următoarele:

Referitor la faptul că organul de inspecție fiscală a stabilit o bază impozabilă aferentă anului 2014 mai mare cu ... lei la care a stabilit un impozit suplimentar în sumă de ... lei, în opinia contestatorului, constatările organului de control fiscal sunt corecte, există o neconcordanță între profitul înregistrat în ultima bilanță contabilă și cel menționat în declarația rectificativă 101, datorită unor corecții operate asupra bilanței contabile ulterior depunerii declarației rectificative. Constatarea are implicații fiscale potrivit mențiunilor din Decizia de impunere. Pentru claritate, petenta menționează faptul că impozitul suplimentar în sumă de ... lei nu face obiectul contestației.

Cu privire la justificarea de către contribuabil a înregistrărilor operate prin nota contabilă nr. .../...2015 cu explicația pierdere tehnologică, petenta arată că suma de ... lei cuprinsă în nota contabilă nr. .../...2015 reprezintă pierdere tehnologică rezultată din activitatea de producție din perioada 2010 - 2015 concretizată în deșeuri de oțel și fier (șpan, resturi metalice), diferență ce a fost constatată la sfârșitul anului și a fost înregistrată în contabilitate în baza deciziei administratorului nr. ... din 23.12.2015. Organul de inspecție fiscală a considerat că nu există documente justificative pentru scăderea din gestiune a valorii materialelor pierdute în procesul tehnologic, motiv pentru care a considerat această cheltuială ca fiind nedeductibilă și a calculat impozit pe profit și TVA suplimentară aferente valorii acestor materiale. Petenta subliniază faptul că materialele indicate în documentul intitulat Situația vânzărilor de deșeuri metalice în perioada 2010-2015 și în Situația mișcărilor de stocuri din perioada 01.01.2010 - 31.12.2015 la Depozitul de materiale, ambele anexate Notei explicative a petentei cu ocazia primei contestări a Deciziei de impunere nu pot proveni în mod logic decât din materii prime utilizate în procesul de producție, iar cantitățile de deșeuri au fost predate unui alt agent economic spre valorificare, cantitățile respective fiind probate dincolo de orice îndoială cu documentele justificative anexate de asemenea Notei explicative (facturi, avize de însoțire a mărfii, bonuri de cântar)

De asemenea, petenta arată că suma totală de ... lei reprezintă o pierdere tehnologică (deșeuri de oțel și fier) rezultate din activitatea de producție din perioada 2010-2015 constatate cu ocazia inventarierii și înregistrate în contabilitate în baza deciziei administratorului nr.... din 23.12.2015 și este probată prin aplicarea procentului reprezentând norma de consum stabilit conform hotărârii AGA nr. .../...2010 la cantitățile rezultate din situația vânzărilor de deșeuri metalice din perioada 2010 - 2015 fiind coroborate cu documente justificative pentru fiecare livrare de deșeuri efectuată către societatea colectoare (facturi, avize de însoțire a mărfii, bonuri de cântar pentru deșeurile vândute). Nota contabilă așa cum a fost întocmită la momentul respectiv reprezintă o descărcare valorică de gestiune cu materiile prime și materialele scoase din gestiune și folosite în procesul de producție.

Petenta arată că societatea realizează lucrări de profil la comandă (unicat) motiv pentru care nu poate să întocmească norme de consum pentru fiecare sortiment de produs obținut / fabricat în parte.

De asemenea, referitor la diferența dintre stocurile faptice și stocurile scriptice (contabile) de materii prime constatate cu ocazia inventarierii, diferență care a condus la înregistrarea în contabilitate ca o cheltuială cu materiile prime a sumei de ... lei, petenta apreciază că nu poate fi tratată ca o lipsă în gestiune constată cu ocazia inventarierii, tocmai pentru că nu au fost regăsite liste de inventariere și procese verbale ale inventarierii din care să rezulte că există diferențe între stocul scriptic și stocul factic și mai ales deoarece există o explicație logică și firească pentru aceasta diferență.

Petenta învederează că nu s-au regăsit în arhiva societății pe întreaga perioadă controlată procese verbale de inventariere a tuturor elementelor patrimoniale și nu s-au încheiat procese verbale privind rezultatele inventarierii și nu au fost constatate minusuri sau plusuri la inventar altele decât cele descoperite la finele anului 2015. Astfel că nu se poate face o calificare ca lipsa la inventar a sumelor cuprinse în nota contabilă anulată decât în condițiile în care există o explicație logică ce poate fi probată care denotă existența unei pierderi tehnologice cumulate pe parcursul celor 5 ani de activitate.

Ținând cont și de faptul ca veniturile realizate din vânzarea deșeurilor metalice au fost de asemenea impozitate, petenta apreciază că și cheltuielile înregistrate reprezentând descărcarea de gestiune cu materiile prime și materialele înregistrate, utilizate în procesul de producție sunt deductibile în conformitate cu dispozițiile art.19 alin.(1) Cod Fiscal, având corespondent în veniturile obținute de societate și având la baza documente justificative de genul situațiilor de lucrări, a bonurilor de consum, a bonurilor de cântar însoțite de facturi fiscale, pe care petenta arată că le-a anexat Notei explicative la RIF pentru a da curs dispozițiilor art. 65 Cod Procedură Fiscală.

Petenta invocă pct. 23 din Normele metodologice aferente art.21 alin.(1) Cod fiscal, cuprinse în H.G. nr. 44/2004 și prin urmare aceste cheltuieli sunt deductibile din baza de calcul a impozitului pe profit.

Petenta apreciază faptul că ținând cont de prevederile art.7 referitor la Rolul activ și alte reguli de conduită pentru organul fiscal alin.(2) potrivit căruia organul fiscal are obligația să examineze starea de fapt în mod obiectiv și în limitele stabilite de lege, precum și să îndrume contribuabilul/plătitorul în aplicarea prevederilor legislației fiscale, în îndeplinirea obligațiilor și exercitarea drepturilor sale, ca urmare a solicitării contribuabilului/plătitorului sau din inițiativa organului fiscal, după caz, precum și potrivit art. (3) care prevede ca organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului/plătitorului. În analiza efectuată, organul fiscal este obligat să identifice și să ia în considerare toate circumstanțele edificatoare fiecărui caz în parte, în cazul de față organul de inspecție fiscală ar fi trebuit să utilizeze toate informațiile puse la dispoziție, inclusiv cele furnizate prin Nota explicativă a contribuabilului, informații din care se conturează faptul că sumele înregistrate în N.C. nr. .../...2015 reprezintă o pierdere tehnologică inferioară normei de consum proprii, și prin urmare acestea reprezintă o cheltuială deductibilă fiscal.

După cum arată în cele de mai jos, pe lângă argumentele invocate în Nota explicativă la RIF, potrivit Situațiilor mișcărilor de stocuri din perioada 2010-2015 se poate observa că societatea a obținut în fiecare an pierderi tehnologice cumulate ce, anual, se situează sub nivelul de 4% stabilit prin Hotărârea AGA nr. .../...2010.

Petenta menționează faptul că nota contabilă amintită se referă la o cantitate de 369.660 kg deșeuri de fier rezultate din procesul de producție în perioada anilor 2010-2015, cantitatea respectivă fiind predată unei societăți de profil. Această simplă analiză statistică ilustrează faptul că pierderea tehnologică sub forma deșeurilor metalice, analizată la nivelul perioadei ce face obiectul notei contabile anulate, nu a fost evidențiată în cuprinsul cheltuielilor deductibile.

Petenta concluzionează din analiza de mai sus faptul că deoarece consumurile înregistrate în perioada de referință 2010-2015 sunt inferioare sub aspect cantitativ vânzărilor nu se poate deduce și susține că în perioada respectivă s-a descărcat pe cheltuieli pierderea tehnologică înregistrată în procesul de producție. Doar în situația în care consumurile înregistrate ar fi fost egale cantitativ vânzărilor s-ar fi putut trage aceasta concluzie. Or, în mod evident acest lucru nu corespunde realității devreme ce la fiecare sfârșit de an se înregistra un stoc contabil de materii prime și materiale.

De asemenea se poate stabili dacă aceste materii prime și materiale erau într-adevăr pe stoc și dacă acestea au fost vândute și la ce valoare în baza documentelor de evidența contabilă amintite anterior. Aceste

elemente sunt cele care ar putea reflecta cu adevărat conținutul economic al operațiunii contabile. Simplul fapt al neidentificării în cadrul controlului a unor bonuri de consum aferente pierderii tehnologice, petenta apreciază că nu constituie o argumentație suficientă pentru reinterpretarea operațiunii economice ca fiind o lipsă la inventar. După cum se poate observa din documentele prezentate pe durata celor două controale realizate (situații centralizatoare lunare de lucrări, situații de lucrări pe comenzi, notele de calcul olografe ale inginerilor responsabili cu producția, extrasele de materiale centralizatoare, rapoarte de producție realizate de lucrători în formă olografă sau din bonurile de consum și bonurile de transfer aferente lunilor mai și decembrie 2015, identificate de petentă în arhivă și anexate cu titlu exemplificativ la controlul inițial) rezultă dincolo de orice îndoială faptul că societatea a realizat activități de producție care în mod evident au generat deșeuri. Se poate observa și faptul că bonurile de consum s-au întocmit în kg, iar rapoartele de lucru s-au întocmit în mm, neluându-se în considerare resturile mai mici de 1000 mm. Pe lângă aceste omisiuni imposibilitatea practică de identificare a materialului de proveniență, pentru unele tipuri de deșeuri (de ex. șpan, zgură), s-au acumulat în timp pe parcursul celor 5 ani și au condus la un stoc contabil nereal care a fost reglat tocmai prin nota contabilă .../...2015.

Nota a pornit însă de la o constatare certă și anume, cantitățile de deșeuri preluate în stoc și apoi vândute prin cântărire unui alt agent economic. Petenta apreciază că este de domeniul evidenței faptul că deșeurile metalice vândute de societate (cupoane metalice, șpan și zgură) reprezintă o pierdere tehnologică din procesul de producție.

Ținând cont și de faptul că aceste venituri din vânzarea deșeurilor metalice au fost impozitate, petenta apreciază că și cheltuielile înregistrate reprezentând descărcarea de gestiune cu materiile prime și materialele înregistrate utilizate în procesul de producție sunt deductibile în conformitate cu dispozițiile art.19 alin.(1) Cod Fiscal, având corespondent în veniturile obținute de societate și au la baza documente justificative de genul sensul situațiilor de lucrări, a bonurilor de consum, a bonurilor de cântar însoțite de facturi fiscale, pe care petenta arată că le anexează contestației, pentru a se da curs dispozițiilor art.65 Cod Procedură Fiscală.

Petenta apreciază faptul că ținând cont de prevederile art.7 referitor la Rolul activ și alte reguli de conduită pentru organul fiscal alin.(2), potrivit căruia organul fiscal are obligația să examinează starea de fapt în mod obiectiv și în limitele stabilite de lege, precum și să îndrume contribuabilul / plătitorul în aplicarea prevederilor legislației fiscale, în îndeplinirea obligațiilor și exercitarea drepturilor sale, ca urmare a solicitării contribuabilului / plătitorului sau din inițiativa organului fiscal, după caz, precum și potrivit art.(3) care prevede că organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului/plătitorului.

Petenta opinează că în analiza efectuată, organul fiscal este obligat să identifice și să ia în considerare toate circumstanțele edificatoare fiecărui caz în parte, în cazul de față organul de inspecție fiscală ar fi trebuit să utilizeze toate informațiile puse la dispoziție, inclusiv cele furnizate prin Nota explicativă a contribuabilului, informații din care se conturează faptul că sumele înregistrate în N.C. nr. .../...2015 reprezintă o pierdere tehnologică inferioară normei de consum proprii, și prin urmare acestea reprezintă o cheltuială deductibilă fiscal.

Cu privire la susținerea inspecției fiscale că societatea nu a probat faptul neînregistrării pe cheltuieli a materiilor prime din care au rezultat pierderile tehnologice, petenta apreciază concluzia ca fiind eronată.

În primul rând, după cum se poate observa, organul de control fiscal a răsturnat sarcina probei instituită de art.73 alin.(2) care prevede faptul că organul fiscal are sarcina de a motiva actele administrative fiscale emise pe bază de probe sau constatări proprii.

În fapt, deși s-a făcut o verificare prin sondaj a perioadei la care se referă nota contabilă anulată de organul de control fiscal, acesta pune în mod nelegal în sarcina probarea faptului neînregistrării pe cheltuieli a materiilor prime, în loc să probeze el însuși de o manieră exhaustivă faptul contrar (și anume faptul că petenta a înregistrat pe cheltuieli materiile prime).

Inspectorii fiscali au susținut faptul că în luna martie 2012 au constatat că valoarea materiilor prime înscrise în centralizatoarele de consumuri pe lucrări (bonuri de consum materii prime și materiale) este egală cu cheltuielile cu materii prime și materiale (ct.601) înregistrate în evidența contabilă. În primul rând, constatarea făcută se referă la lunile martie și aprilie 2012, adică la două luni dintr-o perioadă de 5 ani care face obiectul notei contabile. Cu alte cuvinte, organul de inspecție fiscală nu a probat că situația invocată este regăsită pe întreaga perioadă indicată în nota contabilă și, prin urmare, nu a răsturnat cu probe, de o manieră definitivă, cele susținute de contribuabil. Mai mult, în luna martie 2012 petenta susține că a identificat și a prezentat situații în care aceste rebuturi/deșeuri au fost reintroduse pe stoc fiind utilizate ulterior din nou în procesul de fabricație după cum a ilustrat prin BC nr..../...2012. Materiale consemnate în acest B.C. au fost însă reintroduse în gestiune (pe stoc) prin bonurile de predare primire nr....., ..., ..., ..., ..., ..., ..., ... din anul 2012, ceea ce practic anulează descărcarea de gestiune. După cum se poate observa din aceasta, rezultă că nu s-a descărcat întreaga cantitate de deșeuri consemnată în rapoartele de lucru/bonurile de consum pe parcursul anului 2012.

Petenta susține de asemenea, cu privire la cantitățile de materiale înregistrate în rapoartele de lucru întocmite în anul 2012 ca fiind rebuturi/deșeuri că acestea nu reprezintă în totalitate un deșeu tehnologic, o parte din acestea fiind materiale (materie primă) reutilizabilă care a fost reintrodusă ulterior pe stoc după cum se poate observa din bonurile de

transfer din aceeași luna martie 2012 a aceluiași an. În concluzie, susținerea organului de inspecție fiscală nu se confirmă în fapt.

Din constatarea că soldul contului 601 "Cheltuieli cu materii prime" este, în lunile indicate, egal cu valoarea totală a bonurilor de consum din aceeași perioadă, nu se poate deduce în mod consecvent logic faptul că toată pierderea tehnologică a fost descărcată pe cheltuieli. În fapt, a fost descărcată pe cheltuieli doar cantitatea de material regăsită în produsul finit, după cum rezultă din rapoartele de lucru/centralizatoarele analizate.

Petenta a susținut și probat faptul că în anul 2015 s-a diminuat în mod eronat cheltuiala deductibilă cu materiile prime, cheltuiala deductibilă, conform art. 21 alin.(1) Cod fiscal, cu suma ... lei.

Având în vedere situația probată, organul fiscal ar fi trebuit să recalculeze baza impozabilă ținând cont de această sumă și, cel puțin, să compenseze această sumă cu baza impozabilă stabilită suplimentar, atât în ceea ce privește impozitul, cât și în ceea ce privește TVA-ul și ar fi trebuit să dispună formularea unei declarații rectificative având în vedere interdicția instituită prin art. 105 alin. (8) Cod procedura fiscală.

După cum a arătat pe durata controlului, în anul 2015, probabil din cauza unei erori umane de prelucrare a datelor în aplicația de gestiune contabilă și de stocuri, s-a descărcat pe cheltuieli sub aspect cantitativ și valoric mai puțin decât a fost consemnat în bonurile de consum întocmite în anul 2015.

Petenta, analizând înregistrările contabile făcute pe parcursul anului 2015, a comparat înregistrările din fișa contului 601 - cheltuieli cu materiile prime cu cele din Raportul Excel cu bonurile de consum pentru fiecare lună din 2015. Valoarea din raportul lunar a bonurilor de consum este aceeași cu valoarea din fișa contului 601, cum ar fi normal, pentru lunile ianuarie, februarie, martie, iunie, august, octombrie 2015. În aprilie 2015 valorile sunt diferite, în fișa contului 601 avem valoarea de ... lei, iar totalul valoric înregistrat în bonurile de consum este mai mare fiind de ... lei. În mod similar, în luna iulie 2015 în fișa contului 601, petenta avea ... lei, iar în totalul valoric al bonurilor de consum este din nou mai mare fiind de ... lei. În luna septembrie 2015, în fișa contului 601 avea înregistrată suma de ... lei, iar totalul valoric al bonurilor de consum este un pic mai mare fiind de ... lei. De asemenea, în noiembrie 2015 în fișa contului 601 avea înregistrată suma de ... lei, dar totalul valoric al bonurilor de consum este mai mare fiind de ... lei. În fine, în decembrie 2015, în fișa contului 601 avea înregistrată suma de ... lei (fără N.C. .../...2015 - ... lei ce a fost înlăturată prin concluziile RIF), iar totalul valoric al bonurilor de consum este din nou mai mare fiind de ... lei. De aici rezultă faptul că valoarea pentru întreg anul 2015 în fișa contului 601 este de ... lei (fără N.C. .../...2015) în vreme ce valoarea totală a bonurilor de consum aferente anului 2015 este de ... lei, respectiv că există o diferență de ... lei care se regăsește în bonurile de consum, dar nu se regăsește în cheltuiala cu materiile prime (cont 601).

Cu privire la stabilirea unei taxe pe valoare adăugată suplimentară în sumă de ... lei aferentă materiilor prime descărcate din gestiune fără a fi puse la dispoziție documente justificative, petenta arată că și în acest caz sunt relevante argumentele prezentate mai sus, situație în care, deoarece cheltuielile cu pierderea tehnologică sunt deductibile fiscal potrivit pct. 23 din Normele metodologice aferente art. 21 alin. (1) Cod fiscal, cuprinse în H.G. nr. 44/2004, și TVA-ul aferentă acestor achiziții este de asemenea deductibil, în conformitate cu dispozițiile art. 1531 pct. 6 alin.(7) din Normele metodologice aferente art. 128 Cod fiscal, cuprinse în aceeași H.G. nr. 44/2004.

Prin urmare pierderile tehnologice cuprinse în norma de consum proprie necesară pentru prestarea unui serviciu sunt cheltuieli deductibile integral, în sensul art. 21 alin. (1) Cod fiscal 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. În cazul de față organul de inspecție fiscală nu a argumentat o astfel de constatare.

Prin urmare TVA stabilit suplimentar în sumă de ... lei prin Decizie nu este justificat și ar trebui înlăturat.

Cu privire la sumele stabilite cu titlu accesoriu al debitelor fiscale stabilite mai sus au fost calculate dobânzi în sumă de ... lei și penalități în sumă de ... lei, atât pentru obligațiile stabilite cu titlu de impozit pe profit, cât și pentru TVA.

Petenta arată că, având în vedere faptul că a contestat debitul principal stabilit de organul fiscal conform celor menționate la pct. 5, urmează ca și o parte a accesoriilor aferente sunt nejustificate, urmând a fi ajustate prin diminuare până la suma de ... lei.

În baza art.276 alin.5 din L 207/2015 petenta solicită susținerea orală a contestației.

II. Prin Decizia de impunere nr. .../...2018 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice și Decizia nr. .../...2018 privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale, emise de organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. Hunedoara – Inspecție Fiscală în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .../...2018, precum și prin Decizia nr. .../...2018 referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere, emisă de organele fiscale ale A.J.F.P. Hunedoara, s-au constatat următoarele:

II.1. Referitor la Decizia de impunere nr. .../...2018 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. Hunedoara – Inspecție Fiscală în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .../...2018;

Prin **Decizia de impunere nr. .../...2018** privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, emisă de A.J.F.P. Hunedoara – Inspecție Fiscală în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .../...2018, au fost stabilite obligații fiscale în sarcina petentei, în sumă totală de **... lei** reprezentând:

... lei – impozit pe profit;
... lei – TVA.

Contestația este formulată împotriva Deciziei de impunere nr. .../...2018 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, emisă de AJFP Hunedoara – Inspecție Fiscală, pentru suma parțială de **... lei** reprezentând:

... lei – impozit pe profit;
... lei – TVA,

astfel, petenta solicită anularea în parte a DECIZIEI și a RIF-ului în ceea ce privește obligațiile fiscale suplimentare stabilite în sarcina și întrucât petenta a menționat faptul că impozitul suplimentar în sumă de ... lei nu face obiectul contestației, în continuare vom reține doar constatările organelor de inspecție fiscală referitoare la impozitul pe profit stabilit suplimentar în sumă de ... lei (... lei – ... lei) și la TVA stabilită suplimentar în sumă de ... lei, astfel:

În urma verificării efectuate s-a constatat faptul că în luna decembrie 2015, contribuabilul a înregistrat în evidența contabilă cu NC .../...2015 în contul 601 „Cheltuieli cu materiile prime” suma de ... lei, cu următoarele articole contabile:

- 601 = 301 ... lei fără nici o explicație;
- 601 = 301 ... lei cu explicația pierderi tehnologice.

În timpul inspecției fiscale au fost solicitate explicații scrise cu privire la ceea ce reprezintă în fapt sumele menționate mai sus și documentele justificative care au stat la baza stabilirii acestor sume și la înregistrarea lor în evidența contabilă a societății.

Societatea X SRL prin reprezentantul legal, domnul P... a formulat răspunsul la Nota explicativă, înregistrată la contribuabil sub nr..../...2018, prin care a menționat faptul că suma totală de ... lei reprezintă pierdere

tehnologică (deșeuri de oțel și fier) rezultate din activitatea de producție din perioada 2010-2015 constatate cu ocazia inventarierii și înregistrate în contabilitate în baza deciziei administratorului nr.../...2015.

Față de cele menționate în Nota explicativă dată de reprezentantul societății, s-a reținut faptul că materiile prime date în consum în sumă de ... lei și înregistrate în conturi de cheltuieli prin nota contabilă nr. .../...2015 reprezintă deșeuri rezultate în urma procesului de producție în perioada 2010-2015 și care nu au fost înregistrate în conturile de cheltuieli la perioadele respective. În plus argumentează faptul că acestea au fost valorificate către terțe persoane juridice înregistrându-se venituri în urma valorificării acestora.

Prin Nota explicativă nr.../...2018 transmisă în data de 26.06.2018 reprezentantul societății precizează că în urma situațiilor transmise de Biroul tehnic, către Biroul Contabilitate, eliberarea materiilor prime și a materialelor din gestiunea "depozit magazie" s-a realizat prin intermediul bonurilor de consum, a bonurilor de transfer și a bonurilor de predare. Pentru exemplificare, au fost anexate aceste documente întocmite în lunile martie 2012, aprilie 2012, septembrie 2014, noiembrie 2014.

În ceea ce privește evidența materiilor prime contribuabilul a precizat că nu se regăsește în contabilitatea societății o gestiune separată. Situația mișcării stocurilor din gestiunea generală nu este informatizată. Aprovizionarea și darea în consum se făceau pe fiecare comandă în parte, în funcție de necesități.

Cu privire la inventariere precizează că nu au fost găsite procese verbale de inventariere a stocurilor de materii prime și materiale, și nici listele de inventariere anuale din perioada 2010 - 2015.

De asemenea se precizează că biroul tehnic întocmea în cadrul procesului de fabricație următoarele documente: ofertă client, calculul estimative al costurilor, note de recepție a materiilor prime și a materialelor, bonuri de consum, bonuri de transfer, bonuri de predare-primire, rapoarte de producție, avize de însoțire a mărfii, anexă la factură, situații lucrări. Modalitatea de stabilire a prețului produselor finite, se facea prin negocieri directă cu clientul.

În urma analizării documentelor prezentate organelor de inspecție fiscală s-a constatat că:

În fișa centralizatoare au fost înscrise atât cantitățile de materii prime și materiale date în consum, cât și deșeurile rezultate, pe fiecare lucrare - beneficiar în parte, la final, rezultând stocul rămas. Cantitatea de deșeu corespunde cu cantitatea înscrisă în bonurile de predare, unde acestea sunt evidențiate și valoric. Consumurile au fost înregistrate pe baza bonurilor de consum, care includ atât materiile prime și materialele consumate în procesul de fabricație cât și deșeurile.

În urma verificării efectuate s-a constatat că în luna aprilie 2012 s-au înregistrat cheltuieli cu materiile prime (contului 601) în sumă de ... lei.

În mod similar au fost prezentate documente similare și pentru luna martie 2012, iar din verificarea acestora a rezultat că valoarea materiilor prime înscrise în centralizatoarele de consumuri pe lucrări (care însumează bonuri de consum pe materii prime și materiale utilizate în procesul de fabricație și bonuri de consum pe deșeuri) este de ... lei, iar cheltuielile cu materiile prime înregistrate în evidența contabilă sunt în sumă de ... lei.

Au fost de asemenea anexate notei explicative documente privind producția aferente lunilor septembrie, octombrie și noiembrie 2014 anexate notei explicative, respectiv situații de lucrări, și situații cu consumuri de materii prime cantitative scrise de mână, din care nu rezultă dacă acestea includ sau nu pierderile tehnologice, nu rezultă valorile la care acestea au fost scăzute pe conturi de cheltuielă, ele fiind întocmite doar cantitativ, în kg. sau metri. În situațiile de lucrări, sunt înscrise valorile de vânzare a materiilor prime, în euro, care concură la formarea prețului de vânzare a produsului finit. Nu au fost prezentate bonuri de consum, fișe de magazie, sau alte documente cantitativ valorice privind stocurile de materii prime la valoarea de intrare a acestora, pentru a se putea face o corelație din documentele anexate între materiile prime consumate, pierderile tehnologice aferente și cheltuielile cu materiile prime înregistrate în evidența contabilă. Astfel, din documentele puse la dispoziție nu rezultă că în perioadele respective nu au fost înregistrate cheltuieli cu deșeurile sau pierderile tehnologice, acestea fiind incomplete.

În baza prevederilor Legii contabilității nr.82/1991 și a OMFP nr.1826/2003 pentru aprobarea precizărilor privind unele măsuri referitoare la organizarea și conducerea contabilității de gestiune, societatea avea obligația organizării contabilității de gestiune adaptată la specificul activității, care să asigure în principal înregistrarea operațiilor privind colectarea și repartizarea cheltuielilor pe destinații, respectiv pe activități, secții, centre de costuri, după caz, precum și calculul costurilor de producție a bunurilor obținute, costuri ce se preiau și în contabilitatea financiară.

Din documentele prezentate rezultă doar un calcul al necesarului de materii prime. De regulă, în momentul calculării necesarului de materii prime și eliberării acestuia din magazie pentru a intra în procesul de fabricație acestea se scad din gestiune prin înregistrarea pe conturi de cheltuieli. Pierderile tehnologice sau deșeurile rezultă în urma procesului de prelucrare a materiilor prime intrate în procesul de producție și care au fost înregistrate în conturi de cheltuieli la valoarea de intrare, în momentul descărcării gestiunii de materii prime, astfel că nu se mai justifică înregistrarea încă o dată a cheltuielilor cu deșeurile. Faptul că o parte din acestea au generat venit prin vânzare către terți, nu justifică înregistrarea acestora încă o dată în conturile de cheltuieli, întrucât acestea au fost înregistrate la momentul intrării materiilor prime în procesul de producție. Totodată deșeurile vândute au fost înregistrate în evidența contabilă în

contul 346 Produse reziduale, și 711 – venituri din variația stocurilor, fiind descărcate din această gestiune în momentul vânzării.

Astfel, din analizarea documentelor prezentate pentru lunile martie, aprilie, iunie 2012, se poate observa că deșeurile provenite din procesul de fabricație au fost incluse în bonurile de consum în momentul realizării producției și înregistrate în conturile de cheltuieli.

După cum se poate observa din fișele centralizatoare a materiilor prime și materialelor consumate în lună și a stocurilor rămase, deșeurile rezultate în urma procesului de prelucrare sunt în medie de 10% din cantitatea de materii prime consumate. Astfel, nu se justifică cele precizate de reprezentantul societății prin nota explicativă nr.../...2018 respectiv faptul că deșeurile reprezintă pierderi tehnologice situate sub nivelul de 4%.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au precizat că din documentele puse la dispoziție nu s-a putut face o analiză a normelor de consum, întrucât acestea nu conțin informații suficiente pentru aceasta. Societatea trebuie să întocmească propriile sale norme de consum, respectiv documentele să cuprindă pentru fiecare sortiment de produs obținut cantitățile tuturor materiilor prime și materialelor consumabile utilizate.

Ținând cont de faptul că în anii 2012, deșeurile rezultate au fost incluse în bonurile de consum întocmite, și înregistrate în conturi de cheltuieli ca și consumuri de materii prime, pe fiecare lucrare în parte la momentul realizării acesteia, iar pentru perioada anilor 2013-2015 din documentele prezentate nu a rezultat că deșeurile rezultate din procesul de producție nu au fost incluse pe costuri la momentul realizării producției, nu se justifică înregistrarea în luna decembrie 2015 a cheltuielilor în sumă de ... lei, cu titlul de pierderi tehnologice aferente perioadei 2010-2015.

Astfel diferența dintre stocurile factice și scriptice de materii prime constatate cu ocazia inventarierii și care a condus la înregistrarea în contabilitate ca o cheltuială cu materiile prime a sumei de ... lei, nu poate fi tratată ca o pierdere tehnologică neînregistrată în perioada 2010-2015, ea reprezentând o lipsă în gestiune constatată cu ocazia inventarierii.

Pe cale de consecință, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu are drept de deducere a cheltuielilor în sumă de ... lei, astfel că, pentru anul fiscal 2015, au majorat baza impozabilă cu suma de ... lei aferent căreia au stabilit un **impozit pe profit suplimentar în sumă de ... lei.**

De asemenea, contribuabilul nu are drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de ... lei aferentă stocurilor de materii prime constatate lipsă în gestiune cu ocazia inventarierii efectuate în decembrie 2015. Pe cale de consecință se majorează baza impozabilă cu suma de ... lei aferent căreia s-a stabilit suplimentar **taxă pe valoarea adăugată în sumă ... lei.**

Ca și temei de drept, organele de inspecție fiscală au invocat următoarele prevederi legale: art.19 alin.(1), art.21 alin.(4) lit.b), lit.c), lit.e) și lit.f), art.26 alin.(1), art.128 alin.(4) lit.a), art.145 alin.2 lit.a) și art.148 alin.(6) lit.d) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal și art.6 alin.(1) (2) din LG nr. 82/1991.

II.2. Referitor la capătul de cerere cu privire la contestația formulată împotriva Deciziei nr. .../...2018 privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale, pentru suma de ... lei reprezentând diminuarea pierderii fiscale pe anul 2016;

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea, la data de 31.12.2016, conform bilanțului de verificare, a bilanțului contabil și a registrului de evidență fiscală a înregistrat următoarele rezultate:

- venituri totale: ... lei;
- cheltuieli totale: ... lei;
- pierdere contabilă: ... lei;
- cheltuieli nedeductibile: ... lei (... lei majorări, penalități de întârziere și ... lei cheltuieli de protocol);
- pierdere fiscală în anul 2016: ... lei.

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a declarat prin declarația 101 privind impozitul pe profit

- venituri totale: ... lei;
- cheltuieli totale: ... lei;
- pierdere contabilă: ... lei;
- pierdere fiscală în anul 2016: ... lei.

Astfel societatea a declarat prin declarația 101 privind impozitul pe profit o pierdere contabilă de ... lei, mai mare cu ... lei față de pierderea fiscală rezultată din evidența contabilă de ... lei.

Pe cale de consecință, pentru anul 2016, organele de inspecție fiscală au **diminuat pierderea fiscală cu suma de ... lei** (... lei - ... lei).

II.3. Referitor la capătul de cerere cu privire la contestația formulată împotriva Deciziei nr. .../...2018 referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere, pentru accesorii în sumă parțială de ... lei;

În temeiul art.98 lit.c) și art.173 din Legea nr. 207/2015 din Codul de procedură fiscală, pentru plata cu întârziere a impozitelor, taxelor, contribuțiilor sociale și a altor venituri ale bugetului general consolidat, organele fiscale ale A.J.F.P. Hunedoara, au procedat la calcularea următoarelor dobânzi și penalități de întârziere în quantum total de ... lei, astfel:

- ... lei - dobânzi aferente impozitului pe profit;
- ... lei - penalități de întârziere aferente impozitului pe profit;
- ... lei - dobânzi aferente TVA;

... **lei** - penalități de întârziere aferente TVA;
... **lei** - dobânzi aferente impozitului pe venitul microîntreprinderilor;
... **leu** - penalități de întârziere aferente impozitului pe venitul microîntreprinderilor;
... **lei** - dobânzi aferente contribuției individuale de asigurări sociale reținută de la asigurați;
... **lei** - penalități de întârziere aferente contribuției de asigurări sociale reținută de la asigurați;
... **leu** - dobânzi aferente contribuției pentru asigurări sociale de sănătate reținută de la asigurați,
conform Anexei la Decizia nr. .../...2018.

Petenta contestă parțial **Decizia nr. .../...2018** referitoare la obligațiile de plată accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere, doar pentru **accesorii în sumă de ... lei** reprezentând:

... **lei** - dobânzi aferente impozitului pe profit;
... **lei** - penalități de întârziere aferente impozitului pe profit;
... **lei** - dobânzi aferente TVA;
... **lei** - penalități de întârziere aferente TVA.

III. Având în vedere susținerile petentei, documentele existente la dosarul cauzei și prevederile legale în vigoare, invocate de către contestatoare și de către organele fiscale, se rețin următoarele:

X SRL din ..., având sediul social în ..., și sediul operativ la ..., înregistrată la ORC Hunedoara sub nr. ..., având C.I.F. ..., prin dl. A..., în calitate de administrator reprezentat prin dl. P..., în calitate de consilier juridic.

Contestația este formulată împotriva:

- Deciziei de impunere nr. .../...2018 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, emisă de AJFP Hunedoara – Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .../...2018 pentru suma parțială de ... lei reprezentând:
... lei – impozit pe profit;
... lei – TVA.
- Deciziei nr. .../...2018 privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale, pentru suma de ... lei;
- Deciziei nr. .../...2018 referitoare la obligațiile de plată accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere, pentru accesorii în sumă parțială de ... lei reprezentând:
... lei - dobânzi aferente impozitului pe profit;
... lei - penalități de întârziere aferente impozitului pe profit;
... lei - dobânzi aferente TVA;

... lei - penalități de întârziere aferente TVA.

De asemenea petenta a solicitat **susținerea orală a contestației**, în temeiul art.276 alin.(5) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

La procedura de susținere orală a contestației din data de **27.11.2018**, societatea **X SRL** a fost reprezentată de dna. Barbu Gianina, în calitate de contabil și dl. P..., în calitate de împuternicit.

Astfel, prin **susținerea orală a contestației**, s-au prezentat o serie de motivații, astfel:

Dl. P..., în calitate de împuternicit pentru X SRL din Simeria, arată că este de acord cu cele constatate de organul de inspecție fiscal mai puțin cele referitoare la notele contabile din 31.12.2015, faptul ca diferențele la inventariere considerate de contribuabil ca fiind o pierdere tehnologică nu pot fi considerate ca atare reprezentând în fapt o lipsă în gestiune cu ocazia inventarierii deoarece nu a fost justificat de către contribuabil faptul neînregistrării pe cheltuieli a materiilor prime din care au rezultat pierderile tehnologice, și prin urmare s-a stabilit caracterul nedeductibil al cheltuielilor în sumă de ... lei, stabilindu-se impozit pe profit suplimentar în sumă de ... lei și TVA suplimentară în sumă de ... lei.

Dl. P..., în calitate de împuternicit pentru X SRL din Simeria, arată cel mai important aspect este cel al cantităților de materiale. Cantitatea de materie prima data în consum este mai mică decât cantitatea ce s-a vândut mai departe.

Dl. P... arată că din situația de materiale și bonurile de consum există diferențe în descărcarea de gestiune nefiind evidențiate pierderile tehnologice.

Se reține că în varianta în care organele de inspecție fiscală nu s-au pronunțat asupra documentelor prezentate se va solicita de către organul de soluționare ca organele de inspecție fiscală să se pronunțe, având și posibilitatea unei cercetări la fața locului conform art. 276 și următoarele din Codul de Procedură Fiscală.

Dna. Barbu Gianina, în calitate de contabil a arătat că inspectorii fiscali au susținut faptul că în luna martie 2012 au constatat că valoarea materiilor prime înscrise în centralizatoarele de consumuri pe lucrări (bonuri de consum materii prime și materiale) este egală cu cheltuielile cu materii prime și materiale (ct.601) înregistrate în evidența contabilă. În primul rând, constatarea făcută se referă la lunile martie și aprilie 2012, adică la doua luni dintr-o perioada de 5 ani care face obiectul notei contabile. Cu alte cuvinte, organul de inspecție fiscală nu a probat ca situația invocată este regăsită pe întreaga perioada indicată în nota contabilă și, prin urmare, nu a răsturnat cu probe, de o maniera definitivă, cele susținute de contribuabil.

Mai mult, în luna martie 2012, reprezentanții petentei susțin că a identificat și a prezentat situații în care aceste rebuturi/deșeuri au fost reintroduse pe stoc fiind utilizate ulterior din nou în procesul de fabricație

după cum a ilustrat prin BC nr..../...2012. Materiale consemnate în acest B.C. au fost însă reintroduse în gestiune (pe stoc) prin bonurile de predare primire nr...., ..., ..., ..., ..., ..., ..., ... din anul 2012, ceea ce practic anulează descărcarea de gestiune. După cum se poate observa din aceasta, rezultă că nu s-a descărcat întreaga cantitate de deșeuri consemnată în rapoartele de lucru/bonurile de consum pe parcursul anului 2012.

Se susține, cu privire la cantitățile de materiale înregistrate în rapoartele de lucru întocmite în anul 2012 ca fiind rebuturi/deșeuri că acestea nu reprezintă în totalitate un deșeu tehnologic, o parte din acestea fiind materiale (materie primă) reutilizabilă care a fost reintrodusă ulterior pe stoc după cum se poate observa din bonurile de transfer din aceeași luna martie 2012 a aceluiași an.

În susținerea realității fiscale, dl. P... arată că mai aduce ca argument și faptul că pierderea tehnologică a societății a fost reală și din aceasta au rezultat deșeuri metalice, deșeuri valorificate de către societate prin unități specializate, realizând în acest sens activități taxabile din punct de vedere al TVA, situația analitică a deșeurilor provenite din pierderea tehnologică fiind prezentate ca anexă la contestația înregistrată sub nr. .../...2017. Petenta subliniază faptul că această explicație a fost invocată în subsidiar deoarece prezintă un grad de aproximare bazat pe o analiză statistică a producției și consumului din anii anteriori în locul determinării exacte prin cântărire care a stat la baza întocmirii notei contabile în discuție.

Cu privire la stabilirea unei taxe pe valoare adăugată suplimentară în sumă de ... lei aferentă materiilor prime descărcate din gestiune fără a fi puse la dispoziție documente justificative, reprezentanții petentei arată că și în acest caz sunt relevante argumentele prezentate mai sus, situație în care, deoarece cheltuielile cu pierderea tehnologică sunt deductibile fiscal, prin urmare TVA stabilit suplimentar în sumă de ... lei nu este justificat și ar trebui înlăturat.

În consecință, urmare a susținerii orale a contestației, s-a încheiat **Minuta ședinței din data de 27.11.2018.**

Asupra fondului cauzei:

III.1. Referitor la capătul de cerere privind contestația împotriva Deciziei de impunere nr. .../...2018 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, pentru suma parțială de ... lei reprezentând:

... lei – impozit pe profit;

... lei – TVA,

cauza supusă soluționării este dacă în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit cheltuielile în sumă de ... lei înregistrate cu nota contabilă nr..../...2015, drept cheltuieli nedeductibile la calculul profitului impozabil și nu au acceptat la deducere TVA

afereță acestor cheltuieli, în condițiile în care petenta susține că reprezintă pierderi tehnologice rezultate din activitatea de producție din perioada 2010-2015 înregistrată ulterior în contabilitate.

În fapt, în luna decembrie 2015, societatea a înregistrat în evidența contabilă Nota Contabilă nr. .../...2015, cu următoarele articole contabile:

- 601 = 301 ... lei, fără nici o explicație;
- 601 = 301 ... lei, cu explicația pierderi tehnologice.

Organele de inspecție fiscale au solicitat explicații și documentele care au stat la baza înregistrării în contabilitate în conturi de cheltuieli a sumelor menționate mai sus, dar nu a fost pus la dispoziție nici un document justificativ, astfel că a fost considerată cheltuială nedeductibilă din punct de vedere fiscal de către organele de inspecție fiscală suma de ... lei, fiind recalculat profitul impozabil și impozitul pe profit pentru anul 2015 și nu au acceptat la deducere TVA aferentă acestor cheltuieli.

Prin contestația formulată societatea susține că suma de ... lei cuprinsă în nota contabilă nr. .../...2015 reprezintă pierdere tehnologică rezultată din activitatea de producție din perioada 2010-2015, concretizată în deșeuri de oțel și fier (span, resturi metalice), diferență ce a fost constatată la sfârșitul anului și a fost înregistrată în contabilitate în baza deciziei administratorului nr. ... din 23.12.2015.

Petenta subliniază faptul că materialele indicate în documentul intitulat Situația vânzării de deșeuri metalice în perioada 2010-2015 și în Situația mișcărilor de stocuri din perioada 01.01.2010 - 31.12.2015 la Depozitul de materiale, ambele anexate Notei explicative a petentei nu pot proveni în mod logic decât din materii prime utilizate în procesul de producție, iar cantitățile de deșeuri au fost predate unui alt agent economic spre valorificare, cantitățile respective fiind probate dincolo de orice îndoială cu documentele justificative anexate de asemenea Notei explicative (facturi, avize de însoțire a mărfii, bonuri de cântar).

Astfel, ținând cont și de faptul că veniturile realizate din vânzarea deșeurilor metalice au fost de asemenea impozitate, petenta apreciază că și cheltuielile înregistrate reprezentând descărcarea de gestiune cu materiile prime și materialele înregistrate, utilizate în procesul de producție sunt deductibile în conformitate cu dispozițiile art.19 alin.(1) Cod Fiscal, având corespondent în veniturile obținute de societate și având la baza documente justificative de genul situațiilor de lucrări, a bonurilor de consum, a bonurilor de cântar însoțite de facturi fiscale, pe care petenta susține că le-a anexat Notei explicative la RIF pentru a da curs dispozițiilor art. 65 Cod Procedură Fiscală.

Totodată, petenta susține că potrivit Situațiilor mișcărilor de stocuri din perioada 2010-2015, anexate se poate observa ca societatea a obținut în fiecare an pierderi tehnologice cumulate ce, anual, se situează sub

nivelul de 4% stabilit prin Hotărârea AGA nr. .../...2010 (anexată în copie contestației).

În drept, în ceea ce privește impozitul pe profit, în speță sunt aplicabile prevederile art.21 alin.(1), alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:
„(1) Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.”

“(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:(...)

c) cheltuielile privind bunurile de natura stocurilor constatăte lipsa în gestiune ori degradate, ..., neimputabile pentru care nu au fost încheiate contracte de asigurare, precum și TVA aferentă dacă aceasta este datorată potrivit prevederilor titl.VI.” (...)

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

La pct.23 lit.e) din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal se precizează:

“23. În sensul art.21 alin.(1) din Codul Fiscal, sunt cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri impozabile și următoarele: [...]

e) pierderile tehnologice care sunt cuprinse în norma de consum proprie necesară pentru fabricarea unui produs sau prestarea unui serviciu”, iar potrivit punctului 35: „nu sunt considerate perisabilități pierderile tehnologice care sunt cuprinse în norma proprie necesară pentru fabricarea unui produs sau obținerea unui serviciu.”

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, se rețin prevederile art.128 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precizează:

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

coroborate cu 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)”,

iar potrivit alin. (8) lit.a – lit.c:

“(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, 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;”.

La pct.6 alin.(6) din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, se precizează:

“(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 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.”

Pentru anul 2012, referitor la art.128 din Codul Fiscal, la pct. 6. alin.(7) din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, se precizează:

“(7) În conformitate cu prevederile art. 145 din Codul fiscal, orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor de bunuri și servicii în măsura în care face dovada că acestea sunt utilizate în scopul operațiunilor sale care dau drept de deducere. Pierderile tehnologice nu intra sub incidența prevederilor art. 128 alin. (4) lit. d) din Codul fiscal în limitele stabilite potrivit legii sau, în lipsa acestora, în limitele stabilite de persoana impozabilă în norma proprie de consum, dar pentru a preveni practici abuzive depășirea acestor norme este asimilată livrării de bunuri conform art. 128 alin. (4) lit. d) din Codul fiscal. Prin excepție, în cazul societăților de distribuție e energiei electrice nu intră sub incidența prevederilor art. 128 alin. (4) lit. d) din Codul fiscal cantitățile de energie electrică consumate la nivelul normei proprii de consum tehnologic sau, în lipsa acesteia, la nivelul normei aprobate de către Autoritatea Națională de Reglementare în domeniul Energiei pentru fiecare societate de distribuție a energiei electrice, care include și consumul propriu comercial. Deducerea taxei pentru achizițiile de bunuri/servicii 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.”

Pentru anul 2013, potrivit prevederilor art.148 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se arată:

“ART.148 Ajustarea taxei deductibile în cazul achizițiilor de servicii și bunuri, altele decât bunurile de capital

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

a) bunurilor distruse sau pierdute ca urmare a unor calamități naturale ori a unor cauze de forță majoră, în condițiile în care aceste situații sunt demonstrate sau confirmate în mod corespunzător;

b) bunurilor de natura stocurilor degradate calitativ, care nu mai pot fi valorificate, precum și activelor corporale fixe casate, altele decât bunurile de capital, în condiții stabilite prin norme;

c) perisabilităților, în limitele prevăzute prin lege, precum și a pierderilor tehnologice sau, după caz, al altor consumuri proprii, în condiții stabilite prin norme;”

Referitor la art.148 din Codul Fiscal, la pct.53 alin.(12) din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, se precizează:

„(12) În conformitate cu prevederile art.148 alin.(2) lit.c) din Codul fiscal, persoana impozabilă nu are obligația ajustării taxei în cazul perisabilităților, în limitele stabilite prin lege, al pierderilor tehnologice sau, după caz, al altor consumuri proprii, în limitele stabilite potrivit legii ori, în lipsa acestora, în limitele stabilite de persoana impozabilă în norma proprie de consum. În cazul depășirii limitelor de perisabilitate sau a limitelor privind normele tehnologice ori consumurile proprii, astfel cum sunt prevăzute la prima teză, se ajustează taxa aferentă depășirii acestora. Prin excepție, în cazul societăților de distribuție a energiei electrice, nu se face ajustarea taxei pentru cantitățile de energie electrică consumate la nivelul normei proprii de consum tehnologic sau, în lipsa acesteia, la nivelul normei aprobate de către Autoritatea Națională de Reglementare în Domeniul Energiei pentru fiecare societate de distribuție a energiei electrice, care include și consumul propriu comercial.”

Pentru anii 2014 și 2015, potrivit prevederilor art.148 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se arată:

“ART. 148 Ajustarea taxei deductibile în cazul achizițiilor de servicii și bunuri, altele decât bunurile de capital

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

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

Referitor la art.148 din Codul Fiscal, la pct.53 alin.(10) din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, se precizează:

“53. (10) În sensul art. 148 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal, persoana impozabilă nu are obligația ajustării taxei deductibile în cazul bunurilor distruse, pierdute sau furate, în condițiile în care aceste situații sunt

demonstrate sau confirmate în mod corespunzător, în situații cum ar fi, de exemplu, următoarele, dar fără a se limita la acestea: (...)

e) pierderile tehnologice sau, după caz, alte consumuri proprii, caz în care persoana impozabilă nu are obligația ajustării taxei în limitele stabilite potrivit legii ori, în lipsa acestora, în limitele stabilite de persoana impozabilă în norma proprie de consum. În cazul depășirii limitelor privind normele tehnologice ori consumurile proprii, se ajustează taxa aferentă depășirii acestora. Prin excepție, în cazul societăților de distribuție a energiei electrice, nu se face ajustarea taxei pentru cantitățile de energie electrică consumate la nivelul normei proprii de consum tehnologic sau, în lipsa acesteia, la nivelul normei aprobate de către Autoritatea Națională de Reglementare în Domeniul Energiei pentru fiecare societate de distribuție a energiei electrice, care include și consumul propriu comercial;”

În contextul prevederilor legale de mai sus, se reține că sunt cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri numai cheltuielile efectuate pentru activitatea economică, care au generat venituri impozabile, iar pierderile tehnologice sunt cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri numai dacă sunt cuprinse în norma de consum proprie necesară pentru fabricarea unui produs sau prestare a unui serviciu.

De asemenea conform prevederilor art.2 și art.6 din Legea Contabilității nr. 82 / 1991, se arată:

“ART.2 (1) Contabilitatea este o activitate specializată în măsurarea, evaluarea, cunoașterea, gestiunea și controlul activelor, datoriilor și capitalurilor proprii, precum și a rezultatelor obținute din activitatea persoanelor prevăzute la art. 1. În acest scop, contabilitatea trebuie să asigure înregistrarea cronologică și sistematică, prelucrarea, publicarea și păstrarea informațiilor cu privire la poziția financiară, performanța financiară și alte informații referitoare la activitatea desfășurată, 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.

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

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

Conform pct. 52 alin.(5) din O.M.F.P. nr. 3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, se prevede:

“52. - (5) Exemple de costuri care nu trebuie incluse în costul stocurilor, ci sunt recunoscute drept cheltuieli ale perioadei în care au survenit, sunt următoarele:

- pierderile de materiale, manoperă sau alte costuri de producție înregistrate peste limitele normal admise, inclusiv pierderile datorate risipei (...),”

iar la pct. 79 alin.(1) din O.M.F.P. nr. 1802 din 29 decembrie 2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, care arată:

“79. - (1) Exemple de costuri care nu trebuie incluse în costul stocurilor, ci sunt recunoscute drept cheltuieli ale perioadei în care au survenit, sunt următoarele:

- pierderile de materiale, manopera sau alte costuri de producție înregistrate peste limitele normal admise, inclusiv pierderile datorate risipei;”

coroborat cu pct.2.3 din O.M.F.P. nr.1826/2003 cu aplicabilitate din data de 12.01.2004 pentru aprobarea Precizărilor privind unele măsuri referitoare la organizarea și conducerea contabilității de gestiune:

“În costul bunurilor, lucrărilor, serviciilor nu trebuie incluse următoarele elemente care se recunosc drept cheltuieli ale perioadei în care au survenit:

a) pierderile de materiale, manopera sau alte costuri de producție înregistrate peste limitele normale admise (...).”

Potrivit prevederilor legale de mai sus reiese că pe perioada 2010 - 2015 sunt deductibile la calculul profitului impozabil cheltuielile cu pierderile tehnologice prevăzute în normele de consum proprii necesare pentru fabricarea unui produs sau obținerea unui serviciu.

Potrivit prevederilor legale în vigoare pierderile tehnologice rezultate ca urmare a unui consum efectiv de materii prime, mai mare decât norma proprie de consum stabilită de societate, din punct de vedere al impozitului pe profit reprezintă cheltuieli nedeductibile fiscal la calculul profitului impozabil.

Totodată, se reține că prevederile pct.157 alin.(1), pct.160 alin.(1)-alin.(3), alin.(6) și alin.(7), pct.163 și pct.164 alin.(1)-alin.(3) din Ordinul ministrului finanțelor publice nr.3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, care arată:

“157. - (1) Costul stocurilor trebuie să cuprindă toate costurile aferente achiziției și prelucrării, precum și alte costuri suportate pentru a aduce stocurile în forma și în locul în care se găsesc.

160. - (1) În funcție de specificul activității, pentru determinarea costului pot fi folosite, de asemenea, metoda costului standard, în activitatea de producție sau metoda prețului cu amănuntul, în comerțul cu amănuntul.

(2) Costul standard ia în considerare nivelurile normale ale materialelor și consumabilelor, manoperei, eficienței și capacității de producție. Aceste niveluri trebuie revizuite periodic și ajustate, dacă este necesar, în funcție de condițiile existente la un moment dat.

(3) Diferențele de preț față de costul de achiziție sau de producție trebuie evidențiate distinct în contabilitate, fiind recunoscute în costul activului.

(6) La sfârșitul perioadei, soldurile conturilor de diferențe se cumulează cu soldurile conturilor de stocuri, la preț de înregistrare, astfel încât aceste

conturi să reflecte valoarea stocurilor la costul de achiziție sau costul de producție, după caz.

(7) Diferențele de preț se înregistrează proporțional atât asupra valorii bunurilor ieșite, cât și asupra bunurilor rămase în stoc.

163. - Valoarea produselor și serviciilor în curs de execuție se determină prin inventarierea producției neterminate la sfârșitul perioadei, prin metode tehnice de constatare a gradului de finalizare sau a stadiului de efectuare a operațiilor tehnologice și evaluarea acestora la costurile de producție.

164. - (1) Contabilitatea stocurilor se ține cantitativ și valoric sau numai valoric prin folosirea inventarului permanent sau a inventarului intermitent.

(2) 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.

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

coroborate cu prevederile pct.258, pct.286 alin.(1)-(3), pct.288 și pct.289 din O.M.F.P. nr. 1802 din 29 decembrie 2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, care arată:

“ 285. - (1) Costul stocurilor care nu sunt de obicei fungibile și al acelor bunuri sau servicii produse și destinate unor comenzi distincte trebuie determinat prin identificarea specifică a costurilor individuale.

(2) Bunurile fungibile sunt bunuri de orice natură care nu se pot distinge în mod substanțial unele de altele.

(3) Identificarea specifică a costului presupune atribuirea costurilor specifice elementelor identificabile ale stocurilor. Acest tratament contabil este adecvat pentru acele elemente care fac obiectul unei comenzi distincte, indiferent dacă au fost cumpărate sau produse.

(4) Identificarea specifică nu poate fi folosită în cazurile în care stocurile cuprind un număr mare de elemente, care sunt de regulă fungibile.

286. - (1) În funcție de specificul activității, pentru determinarea costului pot fi folosite, de asemenea, metoda costului standard, în activitatea de producție sau metoda prețului cu amănuntul, în comerțul cu amănuntul.

(2) Costul standard ia în considerare nivelurile normale ale consumurilor de materiale și consumabile, manoperei, eficienței și capacității de producție. Aceste niveluri trebuie revizuite periodic și ajustate, dacă este necesar, în funcție de condițiile existente la un moment dat.

(3) Diferențele de preț față de costul de achiziție sau de producție trebuie evidențiate distinct în contabilitate, fiind recunoscute în costul activului.

288. - Valoarea produselor și serviciilor în curs de execuție se determină prin inventarierea producției neterminate la sfârșitul perioadei, prin metode tehnice de constatare a gradului de finalizare sau a stadiului de efectuare a operațiilor tehnologice și evaluarea acestora la costurile de producție.

289. - *Contabilitatea stocurilor se ține cantitativ și valoric sau numai valoric prin folosirea inventarului permanent sau a inventarului intermitent.*”, reglementează modul de determinare a costului de producție, a producției neterminate la sfârșitul perioadei și modul cum se contabilizează stocurile din producție proprie, în vederea stabilirii costului de producție real societatea având obligația revizuirii periodice și ajustării costurilor de producție, dacă este necesar, în funcție de condițiile existente la un moment dat.

Astfel, din analiza documentelor existente la dosarul contestației au rezultat următoarele:

Prin Raportul de inspecție fiscală nr.../...2018 pentru exemplificare a fost prezentată o analiză asupra modului de înregistrare a producției și consumurilor aferente acesteia în evidența contabilă pentru lunile martie și aprilie 2012.

În urma analizării documentelor prezentate, organele de inspecție fiscală au constatat că în fișa centralizatoare au fost înscrise atât cantitățile de materii prime și materiale date în consum, cât și deșeurile rezultate, pe fiecare lucrare - beneficiar în parte, la final, rezultând stocul rămas. Cantitatea de deșeu corespunde cu cantitatea înscrisă în bonurile de predare, unde acestea sunt evidențiate și valoric. Consumurile au fost înregistrate pe baza bonurilor de consum, care includ atât materiile prime și materialele consumate în procesul de fabricație cât și deșeurile.

Spre exemplificare: pentru beneficiarul A... au fost prezentate bonul de consum .../...2012 în valoare de ... lei și bonul de consum .../...2012 în valoare de ... lei, iar pentru beneficiarul R... bonul de consum nr.../...2012 în valoare de ... lei și nr.../...2012 în valoare de ... lei. Cantitățile de pe bonurile de consum corespund cu cele din fișa centralizatoare. Aceste bonuri de consum au fost cuprinse în centralizator consumuri întocmit pentru fiecare lucrare. Astfel, pentru A... s-a întocmit centralizatorul de consumuri pe luna aprilie 2012 în valoare de ... lei (... lei + ... lei), iar pentru R... A... s-a întocmit centralizatorul de consumuri pe luna aprilie 2012 în valoare de ... lei (... lei + ... lei). Însumând toate centralizatoarele întocmite pentru luna aprilie 2012, pentru un număr de .. lucrări (P... în valoare de ... lei, CBS în valoare de ... lei, D... în valoare de ... lei, A... în valoare de ... lei, R... în valoare de ... lei, T... în valoare de ... lei, ... în valoare de ... lei) rezultă un consum de materii prime și materiale în valoare de ... lei din care materii prime în sumă de ... lei (cont 301 – materii prime).

În urma verificării efectuate s-a constatat că în luna aprilie 2012 s-au înregistrat cheltuieli cu materiile prime (contului 601) în sumă de ... lei.

În mod similar au fost prezentate documente similare și pentru luna martie 2012, iar din verificarea acestora a rezultat că valoarea materiilor prime înscrise în centralizatoarele de consumuri pe lucrări (care însumează bonuri de consum pe materii prime și materiale utilizate în procesul de

fabricație și bonuri de consum pe deșeuri) este de ... lei, iar cheltuielile cu materiile prime înregistrate în evidența contabilă sunt în sumă de ... lei.

Cu privire la luna martie 2012, prin punctul de vedere, petenta arată că rebuturile au fost reintroduse pe stoc fiind utilizate din nou în procesul de producție, după cum se ilustrează în BC .../...2012. Materialele consemnate în acest bon au fost reintroduse în gestiune pe stoc prin bonuri de predare - primire (nr....., ..., ..., ..., ..., ..., ..., ...), ceea ce practic anulează descărcarea de gestiune, ceea ce înseamnă că nu s-a descărcat întreaga cantitate de deșeuri pe parcursul anului 2012. De asemenea cantitățile de materiale înregistrate în anul 2012 nu reprezintă în totalitate deșeuri acestea fiind materii prime reutilizabile, reintroduse ulterior pe stoc după cum se observă din bonurile de transfer.

De asemenea aferent acestor bonuri de transfer, petenta a anexat Situații previzualizare contare document din care rezultă că deșeurile înregistrate în aceste bonuri au fost înregistrate în debitul contului 346 Deșeuri și creditul contului 711 Venituri din variația stocurilor. Verificând documentele financiar contabile s-a constatat că ulterior acestea au fost de asemenea descărcate din gestiunea de deșeuri prin creditul contului 346 Deșeuri și debitul contului 711 Venituri din variația stocurilor, la aceeași valoare, astfel că operațiunile respective nu au produs efecte fiscale.

Analizând documentele anexate la nota explicativă nr..../...2018 au fost identificate bonurile de transfer nr.... în valoare de ... lei și bonul de consum ... cu aceleași repere și aceeași valoare, nr.... în valoare de ... lei și bonul de consum ..., cu aceleași repere și aceeași valoare, nr.... în valoare de ... lei și bonul de consum ... cu aceleași repere și aceeași valoare, nr. ... în valoare de ... lei și bonul de consum ... cu aceleași repere și aceeași valoare, nr.... în valoare de ... lei și bonul de consum ... cu aceleași repere și aceeași valoare, nr.... în valoare de ... lei și bonul de consum ... cu aceleași repere și aceeași valoare.

Pe aceste bonuri de transfer sunt înscrise rebuturi rezultate din procesul de fabricație. După cum s-a precizat și în Raportul de inspecție fiscală aceste bonuri de consum au fost cuprinse în centralizatoare de consum pe secții și conturi, totalul consumurilor de materii prime din aceste centralizatoare fiind de ... lei, valoare care corespunde cu valoarea contului de cheltuieli cu materiile prime din bilanța de verificare a lunii martie 2012. Prin aceasta se dovedește că rebuturile din procesul de fabricație au fost scăzute din stocurile de materii prime (cont 301) și înregistrate ca și cheltuieli cu materiile prime, în perioada în care acestea au rezultat. Organele de inspecție fiscală au menționat că bonurile de transfer anexate punctului de vedere nu coincid valoric cu cele anexate la nota explicativă.

De asemenea, referitor la faptul că petenta a precizat că a identificat situații în care aceste rebuturi au fost reintroduse pe stoc fiind utilizate ulterior din nou în procesul de fabricație, faptul că acestea au fost reintroduse în procesul de fabricație înseamnă că ele au fost utilizate ca materii prime la fabricarea altor produse finite și scăzute din gestiune ca și

cheltuieli cu materiile prime în momentul utilizării acestora, iar înregistrarea lor ca și cheltuială cu titlul de rebut sau pierdere tehnologică ar însemna o dublare a cheltuielilor.

Astfel, din analizarea documentelor prezentate pentru lunile martie, aprilie, 2012, organele de inspecție fiscală au constatat că deșeurile provenite din procesul de fabricație au fost incluse în bonurile de consum în momentul realizării producției și înregistrate în conturile de cheltuieli.

Contrar afirmației petentei că doar luna lunile martie, aprilie, 2012 au fost analizate de organele de inspecție fiscală, trebuie precizat faptul că documentele, situațiile și înregistrările contabile privind obținerea produselor finite, consumurile de materii prime și evidențierea costurilor aferente producției au fost întocmite în mod similar pentru întreg anul 2012, iar lunile martie și aprilie au fost tratate prin Raportul de inspecție fiscală doar pentru exemplificare mai clară a modului de înregistrare, fiind însă analizate în mod detaliat, fiecare situație de lucrări pe produs finit, comandă pe client, bon de consum sau transfer, pentru a se putea observa că deșeurile rezultate din procesul de producție au fost înregistrate în conturile de cheltuieli la momentul realizării și înregistrării produsului finit pentru întreaga perioadă verificată.

Mai mult, după cum se poate observa din fișele centralizatoare a materiilor prime și materialelor consumate în lună și a stocurilor rămase, deșeurile rezultate în urma procesului de prelucrare sunt în medie de 10% din cantitatea de materii prime consumate. Astfel, nu se justifică cele precizate de reprezentantul societății prin nota explicativă nr. .../...2018 respectiv faptul că deșeurile reprezintă pierderi tehnologice situate sub nivelul de 4%.

De asemenea precizăm că din documentele puse la dispoziție nu s-a putut face o analiză a normelor de consum, întrucât acestea nu conțin informații suficiente pentru aceasta. Societatea trebuie să întocmească propriile sale norme de consum, respectiv documentele să cuprindă pentru fiecare sortiment de produs obținut cantitățile tuturor materiilor prime și materialelor consumabile utilizate.

În ceea ce privește perioada 2013-2015, din documentele financiar contabile, situațiile de lucrări și situațiile cu consumuri de materii prime cantitative scrise de mână prezentate în timpul inspecției fiscale nu rezultă dacă acestea includ sau nu pierderile tehnologice, nu rezultă valorile la care acestea au fost scăzute pe conturi de cheltuială, ele fiind întocmite doar cantitativ, în kg sau metri. În situațiile de lucrări, sunt înscrise valorile de vânzare a materiilor prime, în euro, care concură la formarea prețului de vânzare a produsului finit. Nu au fost prezentate bonuri de consum, fișe de magazie, sau alte documente cantitativ valorice privind stocurile de materii prime la valoarea de intrare a acestora, pentru a se putea face o corelație din documentele anexate între materiile prime consumate, pierderile tehnologice aferente și cheltuielile cu materiile prime înregistrate în evidența contabilă.

De asemenea referitor la faptul că petenta face o analiză cantitativă a produselor finite livrate și a materiilor prime înregistrate în conturile de cheltuieli în aceeași perioadă. În urma centralizării bonurilor de consum din perioada 2013-2015 au fost descărcate pe cheltuieli materii prime în greutate totală de ... kg. În urma centralizării facturilor de livrare i-au rezultat o cantitate de produse finite în greutate de ... kg, rezultând o diferență între cantitatea facturată și cea consumată de ... kg pentru anii 2013 – 2015, contribuabilul concluzionând că deoarece consumurile înregistrate în această perioadă sunt inferioare cantitativ vânzărilor nu se poate susține că cel puțin în această perioadă s-a descărcat pe cheltuieli pierderea tehnologică înregistrată în procesul de producție, ori după cum se poate observa, analiza făcută se limitează doar la materii prime fără a face referire la materiale. Ori în componența produselor finite se regăsesc și reperi care să fi fost înregistrate ca și materiale și nu ca materii prime (elemente de legătură, de sudură, mufe, piulițe, șuruburi, sârme, șaibe, tije, grunduri, vopsele, etc) care însumează o anumită greutate din greutatea produsului finit.

Întrucât aceste materiale încorporate nu au fost analizate, nu se poate echivala greutatea produselor finite ca fiind egală cu greutatea materiilor prime consumate, asemenea apreciere nefiind relevantă în susținerea contestației.

De asemenea, se face referire la diferențe constatate în cursul anului 2015, în urma unei analize efectuate asupra modului de înregistrare a cheltuielilor cu materiile prime rezultând că în evidența contabilă au fost înregistrate cheltuieli cu materiile prime mai puțin cu suma de ... lei față de valoarea cantităților de materii prime înscrise în bonurile de consum. Pentru justificare au fost anexate Situația consumurilor de materiale pe secții și conturi – grupa 10 materii prime pentru fiecare lună a anului 2015, fișa de cont 601- cheltuieli cu materiile prime și Situația consumurilor de materiale pe secții și conturi – grupa 10 materii prime pentru perioada 01.01.2015-31.12.2015. În urma analizării acestora din urmă s-a constatat că valoarea consumurilor de materii prime înscrisă în bonurile de consum este de ... lei, iar valoarea cheltuielilor cu materiile prime înregistrată în anul 2015, conform balanței de verificare este de ... lei, reieșind că în evidența contabilă valoarea cheltuielilor cu materiile prime este cu ... lei mai mare decât cea din Situația consumurilor de materiale pe secții și conturi – grupa 10 materii prime pentru perioada 01.01.2015 - 31.12.2015 sau totalul Situațiilor consumurilor de materiale pe secții și conturi – grupa 10 materii prime pentru lunile ianuarie-decembrie 2015. Trebuie precizat că nu au fost prezentate bonurile de consum care au stat la baza întocmirii acestor situații. Astfel, documentele anexate nu sunt relevante pentru a justifica diferența de ... lei la care petenta face referire.

Referitor la anul 2013 contribuabilul anexează Situația consumurilor de materiale pe secții și conturi–grupa 10 materii prime pentru perioada

01.01.2013-31.12.2013, conform căreia au fost date în consum materii prime în valoare de ... lei, valoare care coincide cu valoarea cheltuielilor înregistrate în cursul anului 2013 în contul 601 – cheltuieli cu materiile prime (balanță de verificare la 31.12.2013).

Referitor la anul 2014 contribuabilul anexează Situația consumurilor de materiale pe secții și conturi – grupa 10 materii prime pentru perioada 01.01.2014-31.12.2014 conform căreia au fost date în consum materii prime în valoare de ... lei, iar valoarea cheltuielilor înregistrate în cursul anului 2014 în contul 601 – cheltuieli cu materiile prime (balanță de verificare la 31.12.2014) este în sumă de... lei, rezultând o diferență nesemnificativă de ... lei.

Pentru niciuna din aceste perioade, respectiv anii 2013, 2014, 2015 nu a prezentat documente justificative din care să rezulte că rebuturile, respectiv deșeurile nu au fost incluse în bonurile de consum și nu au fost înregistrate în conturile de cheltuieli cu materiile prime, situațiile și documentele prezentate fiind incomplete.

Societatea avea obligația să dețină și să prezinte organelor de inspecție fiscală normele de consum calculate pe fiecare produs și reper, document care trebuie să cuprindă pentru fiecare sortiment de produs finit obținut, cantitățile tuturor materiilor prime și materialelor consumabile utilizate în consum.

Din documentele prezentate rezultă doar un calcul al necesarului de materii prime.

Conform prevederilor legale în vigoare, în momentul calculării necesarului de materii prime și eliberării acestuia din magazie pentru a intra în procesul de fabricație acestea se scad din gestiune prin înregistrarea pe conturi de cheltuieli. Ori, pierderile tehnologice sau deșeurile rezultă în faza următoare, respectiv în urma procesului de prelucrare a materiilor prime intrate în procesul de producție și care au fost înregistrate în conturi de cheltuieli la valoarea de intrare, în momentul descărcării gestiunii de materii prime, astfel că nu se mai justifică înregistrarea încă o dată a cheltuielilor cu deșeurile.

Faptul că o parte din acestea au generat venit prin vânzare către terți, nu justifică înregistrarea acestora încă o dată în conturile de cheltuieli, întrucât acestea au fost înregistrate la momentul intrării materiilor prime în procesul de producție. Totodată deșeurile vândute au fost înregistrate în evidența contabilă în contul 346 Produse reziduale, și 711 – venituri din variația stocurilor, fiind descărcate din această gestiune în momentul vânzării.

În baza prevederilor Legii contabilității nr.82/1991 Republicată și a OMFP nr.1826/2003 pentru aprobarea precizărilor privind unele măsuri referitoare la organizarea și conducerea contabilității de gestiune, societatea avea obligația organizării contabilității de gestiune adaptată la specificul activității, care să asigure în principal înregistrarea operațiilor privind colectarea și repartizarea cheltuielilor pe destinații, respectiv pe

activități, secții, centre de costuri, după caz, precum și calculul costurilor de producție a bunurilor obținute, costuri ce se preiau și în contabilitatea financiară.

Astfel, în vederea petentei că în procesul de producție, pentru realizarea produselor trebuie stabilite normele de consum, indicatorii tehnico-economici folosiți pentru aprecierea proceselor tehnologice sunt mărimi scalare care caracterizează o substanță, un dispozitiv, un sistem tehnic sau un proces tehnologic atât din punct de vedere tehnic, cât și economic. În această categorie intră consumurile specifice și randamentele în produs.

Consumul specific teoretic reprezintă limita minimă de consum pentru realizarea unui produs. Acesta nu ține cont de pierderile de fabricație și de posibilitatea formării produselor secundare.

Utilizarea materiilor prime, materialelor, combustibililor, energiei și a celorlalte resurse materiale în activitățile productive se realizează numai pe baza normelor tehnice de consum.

Norma tehnică de consum sau consum specific programat, reprezintă limita maximă admisă de consum pentru realizarea unui produs.

Definiția **Normei de consum conform dicționarului economic** este: Forma de exprimare și de comensurare a nevoilor de consum productiv care reflectă cantitatea maximă de materii prime, materiale, combustibil, energie etc. ce se poate consuma pentru fabricarea unei unități de produs sau pentru executarea unei lucrări în anumite condiții de producție - particularitățile constructive și tehnologice ale produselor etc. Norma de consum este formată din:

- consumul net sau util de materiale (C_n);
- pierderi datorate procesului tehnologic (P_t);
- pierderi netehnologice (P_{nt});
- materiale re folosibile rezultate în procesul tehnologic (M_{rt}).
- materiale re folosibile rezultate în afara procesului tehnologic (M_{rat}).

Norma de consum constituie un element de baza în construirea planului de aprovizionare. Pentru majoritatea materialelor, norma de consum poate fi exprimată astfel: $N_c = C_n + P_t + M_{rt} + P_{nt} + M_{rat}$.

Valorile acestui indicator se stabilesc și se reexaminează periodic ținând cont de nivelul tehnologiei aplicate și de perfecționările aduse acestora și stau la baza întocmirii planului de aprovizionare pentru o anumită perioadă de timp.

La stabilirea normelor tehnice se au în vedere și pierderile inerente desfășurării proceselor tehnologice. Aceste pierderi sunt numite pierderi tehnologice și depind de tehnologia și tehnica de lucru aplicată.

Consumul specific real reprezintă consumul realizat în urma desfășurării activității productive. De regulă se calculează pe baza bilanțurilor de materiale, fiind influențat de calitatea materiilor prime folosite la un moment dat, nivelul tehnic al instalației, nivelul de pregătire al forței de muncă.

Așadar, norma proprie de consum reprezintă cantitatea maximă stabilită de materie primă sau material auxiliar, planificată a fi consumată conform tehnologiei adoptate și utilizată în condiții concrete de desfășurare a producției, pentru obținerea unei unități de produs finit. În normele proprii de consum sunt prevăzute și incluse pe lângă consumurile de materii prime ale rețetarului și pierderile tehnologice aferente desfășurării normale a procesului tehnologic.

Dimensionarea normelor proprii de consum se face în baza determinărilor rezultate din desfășurarea activității de producție și se aprobă de conducerea societății, fiind un element de calcul în structura costurilor planificate de producție și un element de fundamentare în stabilirea bugetului anual de venituri și cheltuieli al societății.

Stabilirea unor norme proprii de consum raționale și monitorizarea printr-un sistem propriu a încadrării consumurilor efective în aceste norme, conduc la o eficiență gestionare a resurselor, la evitarea imobilizărilor nejustificate de resurse materiale și financiare și la obținerea unor prețuri de cost juste.

Societatea este obligată să dețină și să prezinte organelor de inspecție fiscală, propriile sale norme de consum, documente care trebuie să cuprindă, pentru fiecare sortiment de produs finit obținut, cantitățile tuturor materiilor prime și materialelor consumabile utilizate în consum.

Prin urmare, învederăm faptul că organele de inspecție fiscală au efectuat o analiză detaliată și riguroasă a modului de derulare faptică a operațiunilor, pentru a determina dacă poate fi vorba de produse reziduale rezultate în urma prelucrării, respectiv pierderi tehnologice, urmată de stabilirea tratamentului fiscal corespunzător celor relevate în urma analizei efectuate.

În raport de cele anterior prezentate se reține că documentele prezentate de petentă nu constituie o normă de consum calculată de specialiști pe baza tehnologiei de fabricație, ci au caracterul unor documente (unele documente pot fi considerate și pro-causa), emise de conducerea societății pentru necesități de management intern, fără legătură cu aspectele științifice și tehnologice ale activității de producție desfășurate în ceea ce privește pierderilor tehnologice.

Astfel, în ceea ce privește pierderilor tehnologice, se reține că acestea sunt, întradevăr, deductibile integral, dar **numai în măsura în care ele sunt cuprinse în norma de consum proprie necesară pentru fabricarea unui produs**. Aceasta implică ca, pe de o parte, **societatea să aibă întocmite norme proprii de consum pentru toate produsele fabricate**, pe care să le pună la dispoziția organelor fiscale și **din care să reiasă pierderile tehnologice normate**, iar pe de altă parte, ca **pierderile tehnologice să fie efective, adică să fie constatate și consemnate în documente completate corespunzător**, astfel încât să aibă calitatea de document justificativ.

Se mai reține și faptul că așa cum a arătat și mai sus norma de consum este formă de exprimare care reflectă cantitatea maximă de materii prime, materiale, energie, apă etc. ce poate fi consumată pentru obținerea unui produs, în condițiile utilizării unei tehnologii anume și cuprinde consumul net sau util care se reflectă direct în produs, **pierderile datorate procesului tehnologic**, pierderi netehnologice, materiale refolosibile rezultate în procesul tehnologic și materiale refolosibile rezultate în afara procesului tehnologic. O normă de consum se stabilește de către specialiști, pe bază de studii și calcule, pornind de la fișa tehnologică a fiecărui produs în parte, care trebuie să cuprindă de la denumirea produsului până la ultima fază/etapă din tehnologia de fabricație.

Or, în speță, societatea în susținerea contestației **nu a prezentat nicio normă proprie de consum pentru produsele pe care le fabrică și nici documente**, din care să reiasă **pierderile tehnologice efectiv constatate la sfârșitul fiecărei perioade, pentru fiecare lot de produs de fabricație în parte.**

Astfel, cu atât mai mult, în condițiile în care societatea nu a făcut dovada unor norme de consum stabilite de către specialiști, pe bază de studii și calcule, pornind de la fișa tehnologică a fiecărui produs în parte, care trebuie să cuprindă de la denumirea produsului până la ultima fază/etapă din tehnologia de fabricație, precum și documente **pierderile tehnologice efectiv constatate la sfârșitul fiecărei perioade, pentru fiecare lot de fabricație în parte.**

Potrivit principiului general de drept *nemo auditur propriam turpitudinem allegans* nimeni nu poate invoca propria culpă în susținerea intereselor sale, întrucât drepturile procedurale trebuie exercitate cu bună credință în scopul realizării cerințelor legii, nu se poate reține vreo vătămare produsă contestatarei prin neadmiterea unor diferențe tehnologice, atât timp cât sarcina stabilirii îi revenea.

Ținând cont de faptul că în anii 2012, deșeurile rezultate au fost incluse în bonurile de consum întocmite, și înregistrate în conturi de cheltuieli ca și consumuri de materii prime, pe fiecare lucrare în parte la momentul realizării acesteia, iar pentru perioada anilor 2013-2015 din documentele prezentate nu a rezultat că deșeurile rezultate din procesul de producție nu au fost incluse pe costuri la momentul realizării producției, nu se justifică înregistrarea în luna decembrie 2015 a cheltuielilor în sumă de ... lei, cu titlul de pierderi tehnologice aferente perioadei 2010-2015.

De asemenea, față de susținerea petentei cu privire la obligația organului fiscal de a proba în mod exhaustiv faptul că societatea a înregistrat cheltuieli cu materiile prime, invocând în acest sens art. 73 alin. (2) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care prevede faptul că: „*organul fiscal are sarcina de a motiva actele administrative fiscale emise pe bază de probe sau constatări proprii*”, menționăm faptul că

pe parcursul inspecției fiscale, așa cum se poate constata și motivațiile și prevederile legale invocate în cuprinsul Raportului de inspecție întocmit, s-a ținut cont de toate documentele puse la dispoziția echipei de inspecție fiscală de către reprezentanții societății.

Față de textele de lege invocate și de cele prezentate, se reține că prin Codul de procedură fiscală se reglementează un principiu de bază din activitatea organelor fiscale și anume principiul aplicării unitare a legislației, urmărind stabilirea corectă a impozitelor și taxelor datorate bugetului general consolidat, contribuabilul având sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.

În speță, sunt astfel incidente și prevederile art.6 alin.(1) din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, se arată:

„(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.”

De asemenea, în considerarea expresă a prevederilor art.7, art.73 și art.276 alin.(4) din Legea nr. 207 / 2015 privind Codul de procedură fiscală, care dispun:

„ART. 7 Rolul activ și alte reguli de conduită pentru organul fiscal

(1) În desfășurarea unei proceduri de administrare a creanțelor fiscale, organul fiscal înștiințează contribuabilul/plătitorul asupra drepturilor și obligațiilor prevăzute de lege ce îi revin acestuia în desfășurarea procedurii.”

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

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

“ART. 276 Soluționarea contestației

(4) Contestatorul, intervenienții sau împuterniciții acestora poate/pot să depună probe noi în susținerea cauzei...”

Nici în susținerea contestației, petentă nu a depus documentele legale care să justifice motivele invocate prin contestație, nefiind astfel respectate nici prevederile art.269 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

„ ART. 269 Forma și conținutul contestației

(1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde:

- a) datele de identificare a contestatorului;*
- b) obiectul contestației;*
- c) motivele de fapt și de drept;*
- d) dovezile pe care se întemeiază;”*

Potrivit doctrinei, se reține că încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, principiul fiind consfințit de art.249 “*cel ce face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească, în afară de cazurile anume prevăzute de lege*” și art.250 “*dovada unui act juridic sau a unui fapt se*

poate face prin înscrisuri [...]” din Legea nr.134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Având în vedere cele de mai sus, întrucât contestatorul este cel care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedura administrativă, constatarea care se impune, una naturală și de o implacabilă logică juridică, este aceea că sarcina probei revine contestatarului.

În acest sens s-a pronunțat și Curtea de Apel Timișoara prin Decizia nr.3931/2014, definitivă, din care cităm:

„ ...Tribunalul a mai reținut că, în condițiile în care reclamanta nu a depus în susținerea contestației alte documente sau înscrisuri din care să se rețină o altă situație fiscală decât cea avută în vedere la emiterea raportului de inspecție fiscală și a deciziei de impunere, în mod corect s-a reținut de către organele fiscale incidența livrărilor de bunuri efectuate cu piață bunurile constatate lipsă din gestiune, astfel că potrivit art.137 din Legea nr.571/2003 în situația de față baza de impozitare pentru TVA este constituită din prețul de cumpărare la bunurilor respective sau al unor bunuri similare și s-au stabilit în consecință obligații de plată de natura TVA...”.

În consecință, societatea trebuie să întocmească propriile sale norme de consum, respectiv documente să cuprindă pentru fiecare sortiment de produs obținut cantitățile tuturor materiilor prime și materialelor consumabile utilizate, iar în condițiile în care petenta nu a îndeplinit această obligație legală, diferența dintre stocurile factice și scriptice de materii prime constatate cu ocazia inventarierii și care a condus la înregistrarea în contabilitate ca o cheltuială cu materiile prime a sumei de ... lei, nu poate fi tratată ca o pierdere tehnologică neînregistrată în perioada 2010 -2015, ea reprezentând o lipsă în gestiune constatată cu ocazia inventarierii din decembrie 2015, astfel că organele de inspecție fiscală, în mod corect și legal au stabilit ca și nedeductibilă fiscal suma de ... lei, calculând un **impozit pe profit suplimentar în sumă totală de ... lei**, respectiv nu au acordat drept de deducere a **taxei pe valoarea adăugată în sumă de ... lei**.

Din cele ce preced și în temeiul art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia:

“(1) Prin decizie contestația poate fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă”,

coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.a) din Ordinul președintelui A.N.A.F. nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căror:

“Contestația poate fi respinsă ca:

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

se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată împotriva **Deciziei de impunere nr. .../...2018** privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, emisă de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice Hunedoara - Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .../...2018, pentru suma parțială de **... lei** reprezentând:
... lei – impozit pe profit;
... lei – TVA.

III.2. Referitor la capătul de cerere cu privire la contestația formulată împotriva Deciziei nr. .../...2018 privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale, pentru suma de ... lei reprezentând diminuarea pierderii fiscale pe anul 2016, cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara se poate pronunța pe fond cu privire la acest capăt de cerere în condițiile în care petenta în susținerea contestației nu invocă niciun temei de fapt și drept, conform normelor legale.

În fapt, în ceea ce privește **Decizia nr. .../...2018 privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale**, prin contestație **petenta nu invocă niciun motiv de fapt și de drept** și nici documente în susținerea propriei cauze, prin care să infirme constatările organelor fiscale și din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată de organele de inspecție fiscală.

În drept sunt aplicabile prevederile Titlului VIII - Soluționarea contestațiilor formulate împotriva actelor administrative fiscale din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

“Art.269 Forma și conținutul contestației

(1) *Contestația se formulează în scris și va cuprinde: (...)*

c) *motivele de fapt și de drept;*

d) *dovezile pe care se întemeiază; (...)*”.

Totodată, sunt incidente și prevederile pct.11.1. lit.b) din Ordinul președintelui ANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care stipulează:

“Contestația poate fi respinsă ca: (...)

b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației; (...)”

coroborate cu prevederile pct.2.5. din același act normativ:

“Organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv”.

Din dispozițiile legale citate mai sus, se reține că în contestație petenta trebuie să indice **atât motivele de fapt, cât și de drept**, precum și dovezile pe care se întemeiază acestea, în termenul în care se poate formula și contestația, respectiv 45 de zile de la data comunicării actului atacat, în caz contrar contestația urmând a fi respinsă ca nemotivată.

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

“Soluționarea contestației

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

Din cele ce preced, se reține că în cazul exercitării dreptului conferit de legiuitor prin dispozițiile Titlului VIII Cod procedură fiscală, contestația se formulează în scris și va cuprinde, pe lângă alte elemente necesare, **motivele de fapt și de drept** pentru care petenta înțelege să conteste actul administrativ fiscal.

În situația în care această cerință nu este îndeplinită, organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatarului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv. Astfel, analiza contestației se face în raport cu susținerile părților, **cu dispozițiile legale invocate de acestea** și cu documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării.

Arătarea motivelor de fapt și de drept pe care se sprijină fiecare capăt de cerere din cuprinsul contestației, contribuie la determinarea cadrului în care se va desfășura întreaga activitate de soluționare a contestației. Determinarea elementelor menționate este importantă pentru ca organul de soluționare să aibă posibilitatea de a cunoaște toate împrejurările relevante pe care se sprijină pretențiile deduse judecătii.

Indicarea **motivelor de fapt** constă într-o prezentare sintetică, clară și precisă a acelor împrejurări factice care constituie izvorul material al pretențiilor deduse judecătii.

Motivarea trebuie să fie, în același timp, suficientă pentru ca organul de soluționare să cunoască toate împrejurările de fapt pe care se întemeiază pretențiile petentei.

Motivele de drept trebuie să se concretizeze în temeiul juridic pe care se sprijină cererea petentei, în sensul că petenta trebuie să indice acele elemente din care să se poată desprinde care este fundamentul juridic al pretențiilor deduse judecătii.

Așadar, motivele de fapt și de drept constituie cauza pentru care a fost formulată contestația, adică situația de fapt calificată juridic.

În lipsa menționării în contestație a motivelor de drept pe care se sprijină contestația, organul de soluționare nu are posibilitatea de a cunoaște toate împrejurările relevante care au determinat petenta să formuleze contestația.

De asemenea, în conformitate cu prevederile art.73 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

“Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale.

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

Potrivit doctrinei, se reține că încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, principiul fiind consfințit de art.249 *“cel ce face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească, în afară de cazurile anume prevăzute de lege”* și art.250 *“dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrisuri [...]”* din Legea nr.134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Având în vedere cele de mai sus, întrucât contestatorul este cel care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedura administrativă, constatarea care se impune, una naturală și de o implacabilă logică juridică, este aceea că sarcina probei revine contestatarului.

Totodată, prin Decizia nr.3250/2010 din Dosarul 935/57/2009, Înalta Curte de Casație și Justiție reține în considerentele sale faptul că motivarea contestației în procedura administrativă se poate face sub sancțiunea decăderii, în termenul în care se poate și formula contestația administrativă, iar nedeplinirea motivelor în acest termen duce la respingerea contestației ca nemotivată.

Incidente speței sunt și considerentele Înaltei Curți de Casație și Justiție din Decizia nr. 1298/26.03.2018 pronunțată în dosarul nr. 1781/59/2014, care reține că:

“În ceea ce privește soluția de respingere a contestației în privința sumei de [...] lei, este de observat faptul că recurenta-reclamantă nu a investit organul de soluționare a contestației administrative cu o critică, în concret, la adresa sumei în discuție, context în care soluția de respingere a contestației ca fiind nemotivată este conform prevederilor art. 217 alin. 1 din Codul de procedură fiscală, potrivit căruia, dacă organul de soluționare competent constată neîndeplinirea unei condiții procedurale, contestația va fi respinsă fără a se proceda la analiza pe fond a cauzei.

În același sens, prevederile pct. 11.1 alin. (1) lit. b) din OPANAF nr. 450/2013 stabilesc că, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supuse soluționării, contestația va fi respinsă ca nemotivată.”

Din cele ce preced și în temeiul art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia:

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

coroborat cu pct.11.1 lit.b) din Ordinul președintelui ANAF nr.3.741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care prevede:

“11.1. Contestația poate fi respinsă ca:(...)”

b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației;”

se va respinge ca nemotivată contestația formulată împotriva **Deciziei nr. .../...2018 privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale**, pentru suma de ... lei reprezentând diminuarea pierderii fiscale pe anul 2016.

III.3. Referitor la capătul de cerere cu privire la contestația formulată împotriva Deciziei nr. .../...2018 referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere, pentru accesorii în sumă parțială de ... lei, cauza supusă soluționării este dacă organele fiscale în mod corect au calculat accesorii aferente obligațiilor fiscale principale de natura impozitului pe profit și TVA stabilite prin Decizia de impunere nr. .../...2018, în condițiile în care potrivit principiului de drept “*accessorium sequitur principale*”, obligația accesorie urmează soarta obligației fiscale principale.

În fapt, în temeiul art.98 lit.c) și art.173 din Legea nr. 207/2015 din Codul de procedură fiscală, pentru plata cu întârziere a impozitelor, taxelor, contribuțiilor sociale și a altor venituri ale bugetului general consolidat, organele fiscale ale A.J.F.P. Hunedoara, au procedat la calcularea următoarelor dobânzi și penalități de întârziere în cuantum total de ... lei, astfel:

- ... lei - dobânzi aferente impozitului pe profit;
- ... lei - penalități de întârziere aferente impozitului pe profit;
- ... lei - dobânzi aferente TVA;
- ... lei - penalități de întârziere aferente TVA;
 - ... lei - dobânzi aferente impozitului pe venitul microîntreprinderilor;
 - ... lei - penalități de întârziere aferente impozitului pe venitul microîntreprinderilor;
 - ... lei - dobânzi aferente contribuției individuale de asigurări sociale reținută de la asigurați;
 - ... lei - penalități de întârziere aferente contribuției de asigurări sociale reținută de la asigurați;
 - ... lei - dobânzi aferente contribuției pentru asigurări sociale de sănătate reținută de la asigurați,

conform Anexei la Decizia nr. .../...2018.

Prin Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. .../...2018 s-au calculat accesorii aferente impozitului pe profit, atât pentru debitele stabilite suplimentar prin decizia de impunere contestată, în sumă de ... lei (... lei + ... lei), cât și pentru debite declarate de societate prin declarațiile 100, 112 și 300 pentru anul 2018, astfel:

- pentru impozitul pe profit în sumă de ... lei (... lei + ... lei) stabilit suplimentar prin decizia de impunere contestată, s-au calculat accesorii în sumă de ... lei, din care dobânzi în sumă de ... lei și penalități întârziere în sumă de ... lei;
- pentru TVA în sumă de ... lei stabilită suplimentar prin decizia de impunere contestată, s-au calculat accesorii în sumă de ... lei, din care dobânzi în sumă de ... lei și penalități de întârziere în sumă de ... lei;
- pentru TVA declarat de societate prin declarația 300 înregistrată sub nr.... din data de 24.07.2018, în sumă de ... lei, s-au calculat accesorii în sumă de ... lei, din care dobânzi în sumă de ... lei și penalități de întârziere în sumă de ... lei, de la scadență (30.07.2018) și până la data de 07.08.2018 (data emiterii deciziei de calcul accesorii);
- pentru impozitul pe venitul microîntreprinderilor declarat de societate prin declarația 100 înregistrată sub nr.... din data de 24.07.2018, în sumă de ... lei, s-au calculat accesorii în sumă de ... lei, din care dobânzi în sumă de ... lei și penalități de întârziere în sumă de ... leu, de la scadență (30.07.2018) și până la data de 07.08.2018 (data emiterii deciziei de calcul accesorii);
- pentru contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați declarată de societate în sumă de ... lei (... lei, prin declarația 112 înregistrată sub nr.... din data de 19.06.2018 + ... lei, prin declarația 112 înregistrată sub nr.... din data de 24.07.2018), s-au calculat accesorii în sumă de 4 lei, din care dobânzi în sumă de ... lei și penalități de întârziere în sumă de ... lei, de la scadență (30.07.2018) și până la data de 07.08.2018 (data emiterii deciziei de calcul accesorii);
- pentru contribuția pentru asigurări sociale de sănătate reținută de la asigurați declarată de societate prin declarația 112 înregistrată sub nr.... din data de 24.07.2018 în sumă de ... lei, s-au calculat dobânzi în sumă de ... leu, de la scadență (25.07.2018) și până la data de 07.08.2018 (data emiterii deciziei de calcul accesorii).

De asemenea, trebuie menționat că petenta a solicitat **sustinerea orală a contestației**, în temeiul art.276 alin.(5) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală. La procedura de susținere orală a contestației din data de **27.11.2018**, societatea **X SRL** a fost reprezentată de dna. Barbu Gianina, în calitate de contabil și dl. P..., în calitate de împuternicit.

Astfel, prin **susținerea orală a contestației, cu privire la contestarea Deciziei nr. .../...2018 referitoare la obligațiile de plată accesorii**, se arată că trebuie ajustate până la nivelul accesoriile aferente obligației suplimentare de natura impozitului pe profit în cuantum de ... lei (sumă pe care petenta nu o contestă), având în vedere că regimului acestora le este aplicabil principiul general de drept *accessorium sequitur principale*.

De asemenea, referitor la accesoriile în cuantum de 21 lei aferente obligațiilor declarative ale petentei (declarații 100, 300 și 112) reprezentării petentei arată că au formulat și motivat contestația numai pentru accesoriile aferente obligațiilor fiscale stabilite suplimentar de natura impozitului pe profit în sumă de ... lei, respectiv pentru TVA în sumă de ... lei.

În consecință, petenta contestă parțial **Decizia nr. .../...2018** referitoare la obligațiile de plată accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere, doar pentru **accesorii în sumă de ... lei** reprezentând:

- ... lei - dobânzi aferente impozitului pe profit;
- ... lei - penalități de întârziere aferente impozitului pe profit;
- ... lei - dobânzi aferente TVA;
- ... lei - penalități de întârziere aferente TVA.

În drept, cu privire la deciziile referitoare la obligațiile fiscale accesorii, referitor la dobânzi și penalități de întârziere sunt incidente prevederile art.173 -175 din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care prevăd următoarele:

- Art.173: *“(1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere.*

(2) Nu se datorează dobânzi și penalități de întârziere pentru sumele datorate cu titlu de amenzi de orice fel, obligații fiscale accesorii stabilite potrivit legii, cheltuieli de executare silită, cheltuieli judiciare, sumele confiscate, precum și sumele reprezentând echivalentul în lei al bunurilor și sumelor confiscate care nu sunt găsite la locul faptei.

(3) Pentru diferențele de obligații fiscale stabilite prin declarații de impunere rectificative sau decizii de impunere, nu se datorează obligații fiscale accesorii pentru suma plătită în contul obligației fiscale principale, dacă, anterior stabilirii obligațiilor fiscale, debitorul a efectuat o plată, iar suma plătită nu a stins alte obligații. Aceste dispoziții sunt aplicabile și în situația în care debitorul a efectuat plata obligației fiscale, iar declarația de impunere a fost depusă ulterior efectuării plății.

(4) Dobânzile și penalitățile de întârziere se fac venit la bugetul căruia îi aparține creanța principală.

(5) Dobânzile și penalitățile de întârziere se stabilesc prin decizii, cu excepția situației prevăzute la art. 227 alin. (8).”

- Art.174: “(1) Dobânzile se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv.

(2) Pentru diferențele suplimentare de creanțe fiscale rezultate din corectarea declarațiilor sau modificarea unei decizii de impunere, dobânzile se datorează începând cu ziua imediat următoare scadenței creanței fiscale pentru care s-a stabilit diferența și până la data stingerii acesteia inclusiv.

(3) În situația în care diferențele rezultate din corectarea declarațiilor sau modificarea unei decizii de impunere sunt negative în raport cu sumele stabilite inițial, se datorează dobânzi pentru suma datorată după corectare ori modificare, începând cu ziua imediat următoare scadenței și până la data stingerii acesteia inclusiv.

(7) Nivelul dobânzii este de 0,02% pentru fiecare zi de întârziere.”

- Art.175: “(1) Penalitățile de întârziere reprezintă sancțiunea pentru neîndeplinirea obligațiilor de plată la scadență și se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv. Dispozițiile art.174 alin.(2) - (6) sunt aplicabile în mod corespunzător.

(2) Nivelul penalității de întârziere este de 0,01% pentru fiecare zi de întârziere.

(3) Penalitatea de întârziere nu înlătură obligația de plată a dobânzilor.”

Față de cele arătate mai sus, la **pct. III.1.**, deoarece în sarcina petentei a fost reținut ca datorat debitul de natura impozitului pe profit în sumă de ... lei, a taxei pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, iar impozitului pe profit în cuantum de ... lei petenta nu îl contestă, astfel că prin prezenta decizie s-a dispus respingerea ca neîntemeiată a contestației pentru impozitului pe profit în sumă de ... lei, taxei pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, ca și consecință, se datorează și accesoriile aferente impozitului pe profit în sumă de de ... lei (... lei + ... lei) și a taxei pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, accesorii stabilite prin **Decizia nr. .../...2018** referitoare la obligațiile de plată accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere, **accesorii în sumă de ... lei**, și întrucât petenta prin contestația formulată nu contestă modul de calcul al accesoriilor, sub aspectul cotelor aplicate, însumării produselor dintre baza de calcul, cota de accesorii aplicată și numărul de zile pentru care au fost calculate, în baza conform **principiului de drept “accesorium sequitur principale”**, în temeiul dispozițiilor art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia:

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

coroborat cu pct.11.1 lit.a) din Ordinul președintelui ANAF nr.3.741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care prevede:

“11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

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

se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată împotriva **Deciziei nr. .../...2018** referitoare la obligațiile de plată accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere, emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Hunedoara, pentru **accesorii în sumă parțială de ... lei** reprezentând:

- ... lei - dobânzi aferente impozitului pe profit;
- ... lei - penalități de întârziere aferente impozitului pe profit;
- ... lei - dobânzi aferente TVA;
- ... lei - penalități de întârziere aferente TVA.

Pentru considerentele mai sus prezentate, în temeiul Legii nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, a OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se

D E C I D E :

1. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de către societatea **X SRL** împotriva **Deciziei de impunere nr. .../...2018** privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, emisă de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice Hunedoara - Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .../...2018, pentru suma parțială de **... lei** reprezentând:

- ... lei – impozit pe profit;
- ... lei – TVA.

2. Respingerea ca nemotivată a contestației formulată de către societatea X SRL împotriva **Deciziei nr. .../...2018** privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale, emisă de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice Hunedoara - Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .../...2018, pentru suma de **... lei** reprezentând diminuarea pierderii fiscale pe anul 2016.

3. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de către societatea X SRL împotriva **Deciziei nr. .../...2018** referitoare la obligațiile de plată accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere, emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Hunedoara, pentru accesorii în sumă parțială de **... lei** reprezentând:

- ... lei - dobânzi aferente impozitului pe profit;
- ... lei - penalități de întârziere aferente impozitului pe profit;
- ... lei - dobânzi aferente TVA;
- ... lei - penalități de întârziere aferente TVA.

Decizie se comunică la:

- X SRL din ...;

-A.J.F.P. Hunedoara – Inspecție Fiscală, cu aplicarea prevederilor pct.7.6. din OPANAF nr.3741/2015.

-A.J.F.P. Hunedoara – Serviciul evidență plătitori persoane juridice.

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

Director General