



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

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



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

## **DECIZIA NR. 84/ 2013**

privind soluționarea contestației formulate de

**SC .X.SA**

înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor  
din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală

**sub nr. .X./20.02.2013**

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția generală .X., prin adresa nr. .X./2013, înregistrată la Agenția Națională de Administrare Fiscală sub nr. .X./20.02.2013, cu privire la contestația formulată de **SC .X.SA** cu domiciliul fiscal în .X., Calea .X. nr. .X., Jud. .X., CUI .X., înregistrată la ORC sub nr.J.X./ .X./ .X., împotriva Deciziei de impunere nr. .X./ 2012 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale .X., în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .X./ 2012.

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

- .X. lei TVA;
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente TVA;
- .X. lei penalități de întârziere aferente TVA.

În raport de data comunicării Deciziei de impunere nr..X./ 2012 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, respectiv **.X.2012**, potrivit datei înscrisă de reprezentantul societății pe confirmarea de primire, anexată în copie la dosarul cauzei, contestația a fost depusă în termenul legal prevăzut de art.207 alin.(1) din OG nr.92/2003

privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, respectiv la data de **.X..2013** conform ștampilei unității poștale aplicată pe plicul cu care a fost trimisă contestația, fiind înregistrată la Direcția generală .X., sub nr. **.X./ 2013**.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205, art.206, art.207 alin.(1) și art.209 alin.(1) lit.c) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, la data depunerii contestației SC .X. SA regăsindu-se la poziția X din Anexa 1 privind Lista .X. care sunt administrați de .X. începând cu data de .X. 2013 la OPANAF nr.1823/2012 pentru modificarea și completarea Ordinului Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2.730/2010 privind organizarea activității .X., Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este legal investită să soluționeze contestația formulată de SC .X. SA.

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

**1. Referitor la taxa pe valoarea adăugată aferentă pierderilor tehnologice**, contestatara susține că s-a analizat consumul de materii prime pentru obținerea tevilor, respectiv inele BVC și rulouri BV, pentru a se stabili respectarea normelor tehnice de consum, aprobate anual de conducerea societății pentru fiecare tip de materie primă. Din compararea normelor tehnice de consum, aprobate anual de conducerea societății, cu consumul efectiv de materii prime, organele de inspecție fiscală au constatat că, în anii 2009 și 2010, au avut loc depășiri ale consumurilor normate de materii prime ce reprezintă pierderi tehnologice, asimilate din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată livrarilor de bunuri efectuate cu plată pentru care avea obligația să auto colecteze taxa pe valoarea adăugată în suma totală de **.X.** lei.

Contestatara susține că din documentul "**Sinteza consumului de materii prime în perioada 2006-2010**" reiese că pe perioada 2009-2010 totalul consumului normat de materii prime a fost de **.X.** tone, iar totalul consumului realizat de materii prime a fost de **.X.** tone, înregistrându-se o depășire cantitativă nesemnificativă de **.X.** tone, în procente această depășire fiind de 0,367%.

Astfel, în anul 2009 consumul normat de materii prime a fost de **.X.** tone, iar cel realizat a fost de **.X.** tone înregistrându-se o depășire de **.X.** tone,

iar in anul 2010 consumul normat de materii prime a fost de .X. tone, iar cel realizat a fost de .X. tone realizandu-se o economie de .X. tone, organele de inspectie fiscala stabilind TVA de plata numai in lunile in care norma de consum a fost depasita.

Societatea sustine ca in perioada verificata, datorita lipsei de comenzi specifica fluxului tehnologic, a fost nevoita sa accepte spre executie si livrare comenzi care nu se incadrau in fluxul tehnologic si care presupuneau un consum mai ridicat de materie prima (metal), astfel ca normele de consum tehnologic din perioada 2009-2010 nu reflecta fluxul tehnologic impus de conditiile de piata speciale reflectate in comenzile speciale ale clientilor si acceptate de societate in vederea continuarii activitatii de productie.

Societatea sustine ca normele de consum prezentate autoritatii fiscale trebuie interpretate doar ca nivel de referinta bugetara pe care trebuie sa-l aiba in vedere salariatii implicati in productie in vederea cointeresarii acestora la folosirea eficienta a materiilor prime folosite in procesul tehnologic, deci normele nu reflecta nivelul real al consumurilor tehnologice aferente proceselor de productie.

Totodata, contestatara sustine ca din "Balanta de deșeu tehnologic aferent productiei de baza (Situatiei generarii si iesirilor de deseuri tehnologice) pentru anii 2009-2010" reiese ca au rezultat .X. tone deseuri din care au fost valorificate .X. tone prin vanzare, conform Listelor de facturi de vanzare de deșeu tehnologic anii 2009-2010 si a facturilor atasate cu titlu de exemplu.

Contestatara sustine ca, la livrarea deșeurilor in care se includ si depasirile de consum normat, a realizat operatiuni taxabile pentru care nu avea obligatia colectarii TVA, astfel incat masura dispusa de organele de inspectie fiscale de a asimila depasirile de consum cu o livrare catre sine in conformitate cu articolul 128 din Codul Fiscal, pentru care era obligata de a colecta TVA aferenta, este dubla impunere (colectare) asupra acelu.X. obiect impozabil, respectiv depasirea de consum normat, motiv pentru care considera masura organelor de inspectie fiscala ca netemeinica si nelegala.

De asemenea, contestatara arata ca prevederile art.128 alin.(4) lit.d) din Codul Fiscal fac trimitere la bunuri constatate lipsa in gestiune si nu la depasiri de consumuri normate, masura neputand fi aplicata societatii intrucat bunurile respective - deseurile in care se includ si depasirile de consumuri normate, au fost in gestiunea societatii si au fost livrate cu taxare inversa, iar pentru constatarea unei lipse din gestiune, organele de inspectie fiscala nu

au urmat si nu au avut in vedere prevederile Ordinul Ministrului Finantelor Publice nr.1753/2004 pentru aprobarea Normelor privind organizarea si efectuarea inventarierii elementelor de natura activelor, datoriilor si capitalurilor proprii, in vigoare pana la data de 20.10.2009, care este abrogat de OMFP nr.2861/2009.

Contestatară arată că punctul 7 din Normele Metodologice date în explicitarea articolului 128 din Codul Fiscal, care mentioneaza pentru prima data in legislatia de TVA notiunea de "pierderi tehnologice", a fost introdus prin HG nr.1620/29.12.2009 cu aplicabilitate din data de 01.01.2010, astfel că a fost aplicat, in mod nelegal, de organele de inspectie fiscală pe o perioada anterioara, respectiv pe anul 2009.

Incepand cu data de 01.01.2013, prin Codul Fiscal si prin Normele Metodologice de aplicare al acestuia se instituie procedura ajustarii taxei pe valoarea adaugata dedusa initial si nu procedura de colectare a taxei pe valoarea adăugată cum prevedea HG nr.1620/29.12.2009 pentru depasirea consumului normat de materii prime. Societatea susține că obligativitatea ajustarii taxei pe valoarea adăugată dedusa initial pentru depasirea consumurilor normate de materii prime in situatia in care o parte din acestea au fost valorificate sub forma deseurilor rezultate in urma desfasurarii fluxului tehnologic, asa cum este reglementarea in prezent, cat si cea anterioara de colectare a taxei pe valoarea adăugată, incalcă principiul de baza a TVA intrucât pentru ace.X. bun se dispune reajustarea taxei pe valoarea adăugată dedusă initial, respectiv colectarea taxei pe valoarea adăugată anterior datei de 01.01.2013, cat si taxarea operatiunii la livrarea bunului sub forma de deseu.

De asemenea, societatea susține că nu exista bunuri constatate lipsa in gestiune, intrucat materiile prime intrate din gestiuni sunt eliberate in consum și se regăsesc in componenta produsului finit, iar restul reprezinta pierderi datorate procesului tehnologic pe care societatea le inregistreaza drept deseuri si pe care ulterior le livreaza pe baza de factura altor clienti. Societatea susține că valorificand aceste deseuri realizeaza operatiuni impozabile cu "pierderile tehnologice", fapt demonstrat de abrogarea art.128 alin.(4) lit.d) din Codul fiscal prin OG nr.15/2012, incepand cu data de 01.01.2013, iar legea fiscală face trimitere la art.148 alin.(2) lit.c) care precizează că nu se ajusteaza deducerea inițială a taxei în cazul pierderilor tehnologice în limitele prevăzute de lege.

Față de argumentele prezentate, societatea solicita admiterea contestatiei pentru acest capat de cerere si anulara masurii de colectare a taxei pe valoarea adăugată in suma de .X. lei, precum și a accesoriilor aferente in suma de .X. lei.

**2. În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată aferentă livrarilor la export pentru care nu există confirmarea de ieșire a marfurilor din Comunitatea Europeană, contestatara susține că în urma solicitărilor către Autoritatea Națională a Vamilor privind situația exporturilor efectuate în perioada 2008-2010 și, respectiv până la data de .X.2010, s-a constatat că pentru un număr de .X.declaratii vamale de export, în valoare de .X. lei, nu au fost prezentate confirmări de ieșire a marfurilor din Comunitatea Europeană. În baza acestor răspunsuri organele de inspecție fiscală au stabilit că pentru aceste declaratii vamale de export, pentru care nu au fost prezentate confirmări de ieșire a marfurilor din Comunitatea Europeană, societatea datorează taxa pe valoarea adăugată în suma de .X. lei .**

Contestatara susține că măsurile dispuse de către organele de inspecție fiscală sunt eronate întrucât pentru toate cele .X. declaratii vamale de export a fost emisă de către Direcția Județeană pentru Accize și Operațiuni Vamale .X. adresa nr. .X./2013 în care se precizează ca "*operațiunile de export au fost confirmate (marfurile au parasit teritoriul vamal comunitar)*".

Având în vedere adresa nr. .X./ 2013 a D.J.A.O.V .X. prin care se infirmă constatările organelor de inspecție fiscală că marfurile ce au făcut obiectul celor .X. declaratii vamale de export nu ar fi parasit teritoriul comunitar, contestatara solicită admiterea contestației pentru suma de .X. lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată, precum și pentru accesoriile aferente.

***II. Prin Decizia de impunere nr..X./ 2012 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală emisă de Direcția generală .X. – Activitatea de inspecție fiscală, au fost stabilite obligații fiscale în sarcina societății ca urmare a constatarilor cuprinse în Raportul de inspecție fiscală nr..X./ 2012, astfel:***

**1. Organele de inspecție fiscală au analizat consumul de materii prime pentru obținerea țevilor, respectiv inele de BLC și moluri BLC, pentru a stabili respectarea normelor tehnice de consum aprobate anual de conducerea societății pentru fiecare tip de materie primă.**

S-a constatat că societatea a întocmit Sinteza consumului de materii prime pe total secții, constatându-se că, pentru anii 2009 și 2010, consumurile efective lunare au depășit consumurile normate.

Ca urmare, organele de inspecție fiscală au stabilit că depășirile de consumuri normate de materii prime reprezintă pierderi tehnologice care sunt asimilate livrarilor de bunuri efectuate cu plată, în conformitate cu prevederile

art.128 alin.(4) lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal și pct.7 din HG nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare,

Urmarea celor constatate, organele de inspecție fiscală au stabilit diferența de taxă pe valoarea adăugată colectată aferentă pierderilor tehnologice, pentru anii 2009 și 2010, în suma de .X. lei.

Pentru taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar au fost calculate majorări de întârziere în suma de .X. lei și penalități de întârziere în suma de .X. lei

**2. Cu adresele nr. .X./2010 și nr. .X./ 2012 organele de inspecție fiscală au solicitat Autorității Naționale Vamale situația exporturilor efectuate de SC .X.SA .X. pentru perioada 2008 -2010 și, respectiv până la data de 31.12.2010.**

Autoritatea Națională a Vămirilor a transmis situațiile solicitate pe suport magnetic, cu adresa nr. .X./ 2011 și cu adresa nr. .X./ 2012, în care menționează un număr de .X. declarații vamale de export în valoare totală de .X. lei, care nu figurează cu confirmare de ieșire a marfurilor din Comunitatea Europeană.

Organele de inspecție fiscală au stabilit pentru aceste declarații vamale de export pentru care nu au fost prezentate confirmări de ieșire a marfurilor din Comunitatea Europeană, că societatea datorează TVA în suma de .X. lei, conform prevederilor art.143 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, art.2 din OMFP nr.2222/2006 privind aprobarea Instrucțiunilor de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la articolul 143 alin. (1) lit. a) - i), art.143 alin. (2) și art.144 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, art.2 alin.(2) din OMFP nr.1503/2007 pentru modificarea Instrucțiunilor de aplicare a scutirii taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la art.143 alin.(1) lit. a) - i), art.143 alin.(2) și art.144 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare aprobate prin OMFP nr.2222/2006 și art.2 alin.(2) din OMFP nr.2421/2007 pentru modificarea Instrucțiunilor de aplicare a scutirii taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la art.143 alin.(1) lit. a) - i), art.143 alin.(2) și art. 144 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Ca urmare, s-au stabilit majorări de întârziere în suma de .X. lei și penalități de întârziere în suma de .X. lei pentru taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar.

***III. Luând în considerare constatările organelor de inspecție fiscală, motivele prezentate de societate, documentele existente la***

***dosarul cauzei, precum și actele normative în vigoare în perioada verificată, se rețin următoarele:***

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

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

cauza supusă soluționării este dacă Agenția Natională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor se poate pronunța cu privire la taxa pe valoarea adăugată aferentă pierderilor tehnologice peste consumul normat, nefacturate clienților, considerate operațiuni asimilate livrărilor de bunuri cu plată pentru care exigibilitatea intervine la data livrării, în condițiile în care prin raportul de inspecție fiscală nu s-a analizat dacă societatea a realizat și vândut deșeuri rezultate ca urmare a consumului de materii prime peste consumul normat, operațiuni care influențează baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată colectată suplimentar.

Perioada verificată: 2009 - 2010.

**În fapt**, din documentul Sinteza consumului de materii prime pe total secții, s-a constatat că pentru anii 2009 și 2010 consumurile efective lunare au depășit consumurile normate.

Ca urmare, organele de inspecție fiscală au stabilit că depășirile de consumuri normate de materii prime reprezintă pierderi tehnologice care sunt asimilate livrărilor de bunuri efectuate cu plată, în conformitate cu prevederile art.128 alin.(4) lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal și pct.7 din HG nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Contestarea susține că din documentul "**Sinteza consumului de materii prime în perioada 2006-2010**" reiese că pe perioada 2009-2010 totalul consumului normat de materii prime a fost de .X. tone, iar totalul consumului realizat de materii prime a fost de .X. tone, înregistrându-se o depășire cantitativă nesemnificativă de .X. tone, în procente aceasta depășire fiind de .X.%. Astfel, în anul 2009 consumul normat de materii prime a fost de .X. tone, iar cel realizat a fost de .X. tone înregistrându-se o depășire de .X. tone, iar în anul 2010 consumul normat de materii prime a fost de .X. tone, iar cel realizat a fost de .X. tone realizându-se o economie de .X. tone.

Societatea arată că, datorită lipsei de comenzi specifice fluxului tehnologic, a fost nevoită să accepte spre execuție și livrare comenzi care nu

se încadrau în fluxul tehnologic și care presupuneau un consum mai ridicat de materie primă astfel că, normele de consum tehnologic din perioada 2009-2010 nu reflecta fluxul tehnologic impus de condițiile de piață speciale reflectate în comenzile speciale ale clienților și acceptate de societate în vederea continuării activității de producție.

Totodată, contestatara susține că din documentul "*Balanta de deșeu tehnologic aferent producției de bază (Situatiei generării și ieșirilor de deșeuri tehnologice) pentru anii 2009-2010*" reiese că au rezultat .X. tone deșeuri din care au fost valorificate .X. tone prin vânzare, conform Listelor de facturi de vânzare de deșeu tehnologic anii 2009-2010 și a facturilor atasate cu titlu de exemplu. Astfel, la livrarea deșeurilor în care se includ și depășirile de consum normat, a realizat operațiuni taxabile pentru care nu avea obligația colectării taxei, iar măsura dispusă de organele de inspecție fiscale de a asimila depășirile de consum normat cu o livrare către sine în conformitate cu articolul 128 din Codul Fiscal pentru care are obligația de a colecta TVA aferentă, reprezintă dubla impunere (colectare) asupra aceluși obiect impozabil, respectiv depășirea de consum normat.

Totodată, contestatara arată că prevederile alineatului 7 din HG nr.44/2004, date în aplicarea articolului art.128, care face trimitere pentru prima dată în legislația privind TVA la noțiunea de "*pierderi tehnologice*", a fost introdus prin HG nr.1620/29.12.2009 cu aplicabilitate de la data de 01.01.2010, astfel încât a fost aplicat în mod nelegal de organele de inspecție fiscală pe anul 2009.

De asemenea, societatea invocă și faptul că începând cu data de 01.01.2013, prin Codul Fiscal și prin Normele Metodologice de aplicare a acestuia se instituie procedura ajustării taxei pe valoarea adăugată dedusă inițial și nu procedura de colectare a taxei pe valoarea adăugată cum prevedea HG nr.1620/29.12.2009 pentru depășirea consumului normat de materii prime.

Societatea susține că obligativitatea ajustării taxei pe valoarea adăugată dedusă inițial pentru depășirea consumurilor normate de materii prime în situația în care o parte din acestea au fost valorificate sub forma deșeurilor rezultate în urma desfasurării fluxului tehnologic, așa cum este reglementarea în prezent, cât și cea anterioară de colectare a taxei pe valoarea adăugată, încalcă principiul de bază a TVA întrucât pentru aceleși bunuri se dispune reajustarea taxei pe valoarea adăugată dedusă inițial, respectiv colectarea taxei pe valoarea adăugată anterior datei de 01.01.2013, cât și taxarea operațiunii la livrarea bunului sub forma de deșeu.

**În drept**, potrivit art.128 alin.(4) lit.d) și alin.(8) lit.a) – c) 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).

[...]

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

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

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

c) perisabilitățile, în limitele prevăzute prin lege;”

Potrivit prevederilor legale citate mai sus bunurile constatate lipsă din gestiune sunt asimilate livrarilor de bunuri cu excepția bunurilor distruse ca urmare a unor calamități naturale sau a unor cauze de forță majoră, precum și bunurile pierdute ori furate, dovedite legal, astfel cum sunt prevăzute prin norme, bunurile de natura stocurilor degradate calitativ, care nu mai pot fi valorificate, precum și activele corporale fixe casate, în condițiile stabilite prin norme, precum și perisabilitățile, în limitele prevăzute prin lege.

Conform prevederilor pct. 6(6) din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare începând cu data de 01.01.2010:

**“(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.”**

Conform Normelor de aplicarea Codului fiscal, în vigoare începând cu data de 01.01.2010, pierderile tehnologice stabilite de persoana impozabilă în norma proprie de consum nu intră sub incidența prevederilor art.128 alin.(4) lit.d) din Codul fiscal, societatea având dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată, însă pierderile care depășesc normele de consum sunt asimilate livrărilor de bunuri conform art.128 alin.(4) lit.d) din Codul fiscal.

Potrivit art.134 alin.(1) și (2) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare pe anul 2005:

*“(1) Faptul generator reprezintă faptul prin care sunt realizate condițiile legale necesare pentru exigibilitatea taxei.*

*(2) Exigibilitatea taxei reprezintă data la care autoritatea fiscală devine îndreptățită, în baza legii, să solicite plata de către persoanele obligate la plata taxei, chiar dacă plata acestei taxe poate fi amânată.”*

Și ale 134<sup>1</sup> alin.(1) și art.134<sup>2</sup> alin.(1) din același act normativ, prevăd:

*“(1) Faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, cu excepțiile prevăzute în prezentul capitol.”*

*[...]*

*“(1) Exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator.”*

Se reține că pierderile tehnologice rezultate ca urmare a unui consum efectiv de materii prime, mai mare decât norma de consum stabilită de societate, pentru care nu s-au emis facturi clienților, din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată reprezintă bunuri constatate lipsă din gestiune asimilate livrărilor cu plată, dacă nu se încadrează în excepțiile prevăzute de lege, respectiv dacă reprezintă bunuri distruse ca urmare a unor calamități naturale sau a unor cauze de forță majoră, bunuri de natura stocurilor degradate calitativ, care nu mai pot fi valorificate, sau perisabilități în limitele legale.

Întrucât pierderile tehnologice nu reprezintă bunuri de natura bunurilor distruse ca urmare a unor calamități naturale sau a unor cauze de forță majoră, de asemenea nu reprezintă bunuri de natura stocurilor degradate calitativ, iar în ceea ce privește perisabilitățile potrivit prevederilor pct.35 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal: **„Nu sunt considerate perisabilități pierderile tehnologice care sunt cuprinse în norma de consum proprie necesară pentru fabricarea unui produs sau obținerea unui serviciu”**, se reține că aceste pierderi tehnologice peste norma de consum stabilită de societate reprezintă operațiune asimilată livrărilor de bunuri cu plată.

Ca urmare, pentru operațiunile asimilate livrărilor de bunuri cu plată, faptul generator intervine la data livrărilor, iar exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată, respectiv data la care autoritatea fiscală este îndreptățită să solicite taxa pe valoarea adăugată, intervine la data faptului generator.

Față de cele de mai sus se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au dispus colectarea taxei pe valoarea adăugată pentru pierderile tehnologice rezultate ca urmare a depășirii normelor proprii de consum.

**Însă**, la contestație, societatea prezintă Balanța de deșeu tehnologic aferent producției de bază pentru anii 2009 – 2010 și documente de vânzare a deșeurilor, respectiv facturi fiscale, pentru care a aplicat taxarea inversă și argumentează că organele de inspecție fiscală nu au avut în vedere aceste documente.

De asemenea, susține că prin neluarea în calcul a acestor vânzări de deșeuri metalice, care cuprind și depășirile normelor de consum, a avut loc o dublă impunere.

Din anexa 10 la raportul de inspecție fiscală rezultă că pe perioada 2009 – 2010 societatea a realizat deșeuri, în cadrul consumului normat, în cantitate de .X. tone (.X. tone pe anul 2009 și .X. tone pe anul 2010), mai puțin decât cantitatea de deșeuri vândută, respectiv .X. tone așa cum reiese din Balanța de deșeu tehnologic aferent producției de bază pentru anii 2009 - 2010.

Întrucât din constatări nu rezultă dacă societatea a realizat deșeuri din consumul de materii prime peste consumul normat (pierderi tehnologice care nu se încadrează în norma de consum), respectiv dacă a vândut astfel de deșeuri, se reține ca necesară analizarea acestui aspect.

Ca urmare, se reține că la stabilirea cuantumului taxei pe valoarea adăugată suplimentară organele de inspecție fiscală au aplicat cota de 19%, respectiv 24% la valoarea pierderilor tehnologice peste consumul normat, fără a analiza dacă societatea a efectuat livrări de deșeuri rezultate din aceste pierderi tehnologice, operațiunile de livrări cu plată fiind operațiuni impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată.

Astfel, se impune reanalizarea cuantumului taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de către organele de inspecție fiscală, respectiv ajustarea bazei de impozitare a taxei pe valoarea adăugată colectată, stabilită suplimentar, aferentă pierderilor tehnologice peste consumul normat ce reprezintă operațiuni asimilate livrărilor, cu prețul de vânzare a deșeurilor realizate și vândute din aceste pierderi tehnologice peste consumul normat, dacă este cazul.

Potrivit prevederilor art.94 alin.2 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare :

*“ (2) Inspectia fiscala are urmatoarele atribuții:*

*a) constatarea si investigarea fiscala a tuturor actelor si faptelor rezultand din activitatea contribuabilului supus inspectiei sau altor persoane privind legalitatea si conformitatea declaratiilor fiscale, in vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale;*

*b) analiza si evaluarea informatiilor fiscale, in vederea confruntarii declaratiilor fiscale cu informatiile proprii sau din alte surse;*

*c) sanctionarea potrivit legii a faptelor constatate si dispunerea de masuri pentru prevenirea si combaterea abaterilor de la prevederile legislatiei fiscale “.*

Și conform dispozițiilor art.65 alin.(2) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare *“Organul fiscal are sarcina de a motiva decizia de impunere pe bază de probe sau constatări proprii”.*

În baza normelor legale sus-citate, organele de inspecție fiscală trebuie sa depună toate diligentele pentru determinarea corecta a situatiei fiscale a contribuabilului si in acest scop sa-si exercite rolul sau activ, fiind indreptatit să obțină și să utilizeze toate informatiile și documentele pe care le consideră utile în vederea stabilirii situației de fapt fiscale.

Ca urmare, în temeiul art.216 alin.(3) și alin.(3<sup>1</sup>) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

*“(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare”* coroborat cu prevederile pct.11.6 din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care prevede: **“11.6. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente”,** se va desființa parțial **Decizia de impunere nr..X./ 2012 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei,** urmând ca organele de inspecție fiscală, printr-o altă echipă, să reanalizeze acest capăt de cerere în funcție de prevederile legale incidente, de documentele prezentate la dosarul cauzei, de cele precizate în prezenta decizie și de argumentele contestatarii și conform celor

constatate la reanalizare sa stabilească cuantumul taxei pe valoarea adăugată datorat bugetului.

Ca o consecință, având în vedere principiul de drept conform căruia accesoriul urmează principalul se va desființa partial Decizia de impunere nr..X./ 2012 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală și pentru suma de .X. lei reprezentând majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată și pentru suma de .X. lei reprezentând penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată.

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

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

cauza supusa soluționării este dacă societatea datorează taxa pe valoarea adăugată pentru operațiunile înscrise în .X. declarații vamale de export raportate de Autoritatea Națională a Vămirilor cu specificația că nu figurează cu confirmare de primire a ieșirii mărfurilor din Comunitatea Europeană în condițiile în care societatea a prezentat la contestație adresa nr. .X./2013 prin care se confirmă operațiunile de export de către autoritatea competentă.

Perioada verificată: .X.2008 – .X..2010.

**În fapt**, urmare a solicitărilor formulate de organele de inspecție fiscală cu adresele nr. .X./2010 și nr. .X./ 2012 Autoritatea Națională Vamală a transmis situațiile privind exporturile efectuate de societatea pe perioada 2008 –2010, în care se menționează că un număr de .X.declaratii vamale de export, în valoare de .X. lei, nu figurează cu confirmare de ieșire a marfurilor din Comunitatea Europeană.

Ca urmare, s-a stabilit că, pentru aceste operațiuni consemnate în declarațiile vamale de export pentru care nu au fost prezentate confirmări de ieșire a mărfurilor din Comunitatea Europeană, societatea datorează TVA în suma de .X. lei conform prevederilor art.143 alin.(1) lit.a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, art.2 din OMEF nr.2222/2006 privind aprobarea Instrucțiunilor de aplicare a scutirii de taxa pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la articolul 143 alin. (1) lit. a) - i), art.143 alin. (2) și art.144 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, art.2 alin.(2) din OMFP nr.1503/2007 pentru modificarea Instrucțiunilor de aplicare a scutirii taxa pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la art.143 alin.(1) lit. a) - i),

art.143 alin.(2) și art.144 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare aprobate prin OMEF nr.2222/2006 și art.2 alin.(2) din Ordinul nr.2421/2007 pentru modificarea Instrucțiunilor de aplicare a scutirii taxa pe valoarea adaugata pentru operatiunile prevazute la art.143 alin.(1) lit. a) - i), art.143 alin.(2) și art. 144 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu rmodificarile și completările ulterioare.

La contestație societatea prezintă adresa nr. .X./2013 prin care Directia Judeteana pentru Accize si Operatiuni Vamale .X. precizeaza ca "*operatiunile de export au fost confirmate (marfurile au parasit teritoriul vamal comunitar)*", astfel că, se infirma constatarile organelor de inspectie fiscala și solicită admiterea contestatiei.

**În drept**, art.143 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precizează:

*„(1) Sunt scutite de taxă:*

*a) livrările de bunuri expediate sau transportate în afara Comunității de către furnizor sau de altă persoană în contul său;*

Pentru explicitarea și aplicarea unitară a acestor prevederi legale a fost emis OMEF nr.2222/2006 pentru modificarea Instrucțiunilor de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la art.143 alin. (1) lit. a) - i), art. 143 alin. (2) și art.144<sup>1</sup> din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, unde la art.2 alin.(2) lit.a) se precizează:

***“(1) Sunt scutite de taxa pe valoarea adăugată, în conformitate cu prevederile art. 143 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal, livrările de bunuri expediate sau transportate în afara Comunității de furnizor sau de altă persoană în contul său. Prin persoană care expediază sau transportă bunuri în afara Comunității în contul furnizorului se înțelege orice persoană care face transportul. Scutirea se aplică numai în situația în care, potrivit prevederilor contractuale dintre furnizor și cumpărător, transportul bunurilor în afara Comunității este în sarcina furnizorului, care poate face transportul cu mijloace proprii sau poate apela la o altă persoană pentru efectuarea transportului.”***

La art.2 alin.(2) din OMFP nr.1503/2007 pentru modificarea Instrucțiunilor de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la art. 143 alin.(1) lit. a) - i), art. 143 alin. (2) și art. 144<sup>1</sup> din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr.2.222/2006, se prevede:

“(2) Scutirea de taxă prevăzută la [art. 143](#) alin. (1) lit. a) din Codul fiscal se justifică de exportator cu următoarele documente:

a) *factura care trebuie să conțină informațiile prevăzute la [art. 155](#) alin. (5) din Codul fiscal sau, dacă transportul bunurilor nu presupune o tranzacție, documentele solicitate de autoritatea vamală pentru întocmirea declarației vamale de export;*

**b) unul dintre următoarele documente:**

**b1) declarația vamală de export, certificată de biroul vamal de ieșire din Spațiul comunitar, și/sau, după caz, să fie certificat liberul de vamă acordat de autoritatea vamală; sau**

b2) *documentul de însoțire la export (EAD), certificat de biroul vamal de ieșire din Spațiul comunitar, și/sau, după caz, să fie certificat liberul de vamă acordat de autoritatea vamală; sau*

b3) *confirmarea electronică a părăsirii teritoriului comunitar, transmisă de biroul vamal;*

c) *documentul de transport care atestă că bunurile părăsesc Comunitatea și, după caz, orice alt document care atestă realizarea efectivă a exportului, cum ar fi: comanda de cumpărare, de vânzare sau contractul, documentele de asigurare.”*

Totodată, conform prevederilor art.2 alin.(2) din OMFP nr.2421/2007 pentru modificarea Instrucțiunilor de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la art. 143 alin. (1) lit. a) - i), art. 143 alin. (2) și art. 144<sup>1</sup> din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“(2) Scutirea de taxă prevăzută la art. 143 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se justifică de către exportator cu următoarele documente:

a) *factura, care trebuie să conțină informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, sau, dacă transportul bunurilor nu presupune o tranzacție, documentele solicitate de autoritatea vamală pentru întocmirea declarației vamale de export;*

**b) unul dintre următoarele documente:**

**1. declarația vamală de export, certificată de biroul vamal de ieșire din spațiul comunitar, și/sau, după caz, să fie certificat liberul de vamă acordat de autoritatea vamală; sau**

2. *documentul de însoțire la export (EAD), certificat de biroul vamal de ieșire din spațiul comunitar, și/sau, după caz, să fie certificat liberul de vamă acordat de autoritatea vamală; sau*

3. *confirmarea electronică a părăsirii teritoriului comunitar, transmisă de biroul vamal;*

c) *documentul de transport care atestă că bunurile părăsesc Comunitatea și, după caz, orice alt document care atestă realizarea efectivă a exportului,*

*cum ar fi: comanda de cumpărare, de vânzare sau contractul, documentele de asigurare.”*

Din prevederile legale enunțate, se reține că exporturile de bunuri sunt scutite de taxă pe valoarea adăugată dacă se justifică cu declarația vamală de export, certificată de biroul vamal de ieșire din spațiul comunitar.

Față de cele constatate de organele de inspecție fiscală se reține că, la contestație, societatea a prezentat adresa nr. .X./2013 prin care Direcția Județeană pentru Accize și Operațiuni Vamale .X. comunică societății ca operațiunile de export identificate conform celor .X. declarații vamale de export au fost confirmate, respectiv mărfurile au părăsit teritoriul vamal comunitar.

Ca urmare, pentru exporturile efectuate în baza celor .X. declarații vamale de export societatea contestată beneficiază de scutirea de taxă pe valoarea adăugată.

În același sens s-au pronunțat și organele de inspecție fiscală prin adresa nr. .X./ 2013, aflată la dosarul cauzei, respectiv *“În consecință, taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, precum și accesorii aferente în sumă totală de .X. lei reprezentând dobânzi/majorări de întârziere în sumă de .X. lei și penalități în sumă de .X. lei, stabilite prin raportul de inspecție fiscală, nu sunt datorate de societate bugetului de stat”*.

Întrucât organele de inspecție fiscală s-au pronunțat asupra acestor obligații fiscale, în temeiul art.216 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora: **„1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă”**, se va admite contestația pentru suma de .X. lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată și se va anula parțial Decizia de impunere nr..X./ 2012 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, pentru această sumă.

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

Pentru considerentele arătate și conform temeiurilor legale invocate în decizie, precum și în baza prevederilor art.216 alin.(1), alin.(2), alin.(3) și alin.3<sup>1</sup> din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu



modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct.11.6 din OPANAF nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se

## **DECIDE**

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

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

**2.** Desființarea parțială a Deciziei de impunere nr..X./ 2012 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale de administrare fiscală, pentru suma de **.X. lei**, reprezentând:

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

urmand ca organele de inspectie fiscala, printr-o altă echipă, sa reanalizeze cauza, pentru aceeasi perioada si pentru ace.X. debit si accesorii, și să emită un nou act administrativ fiscal, in functie de cele reținute in considerentele prezentei decizii.

Prezenta decizie poate fi atacata la Tribunalul .X. sau la Tribunalul .X. in termen de 6 luni de la comunicare.

**DIRECTOR GENERAL**