

MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE  
AGENȚIA NAȚIONALĂ DE ADMINISTRARE FISCALĂ  
DIRECȚIA GENERALĂ REGIONALĂ A FINANTELOR PUBLICE PLOIEȘTI  
Serviciul Soluționare Contestații

**DECIZIA nr. 370 din ..... 2017**  
privind soluționarea contestației formulată de  
**S.C. ....S.R.L.**  
din ....., județul .....

Cu adresa nr. ...., înregistrată la **Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Ploiești** sub nr. ...., ..... a înaintat dosarul contestației formulată de **S.C. ....S.R.L.** din ..... județul ....., împotriva *Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. ....din .....emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației .....*

Decizia de impunere nr. ....din .....a avut la bază măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală prin Raportul de inspecție fiscală nr. ....din .....

**S.C. ....S.R.L** are sediul social în ....., județul ....., este înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului sub nr. ....și are codul unic de înregistrare ..... cu atribut fiscal RO.

**Obiectul contestației** îl constituie suma totală de ....lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată.

**Contestația a fost depusă în termenul legal de 45 zile** prevăzut de art.270 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, actualizată - Titlul VIII "Soluționarea contestațiilor formulate împotriva actelor administrative fiscale", respectiv actul atacat a fost comunicat societății în data de ....., iar contestația a fost înregistrată la .....sub nr. .... .

Procedura fiind îndeplinită, s-a trecut la analiza pe fond a contestației.

**I. Societatea contestatoare susține următoarele:**

„ [...] **Prin prezenta solicităm:**

**1. Anularea Deciziei de Impunere [...] înregistrată sub nr. .... din ..... [...], în baza căreia s-a stabilit [...] obligații suplimentare de plată privind TVA în sumă de ....lei pentru perioada .....- .....**

**2. Raportului de inspecție fiscală nr. .... din ..... [...] în sensul anulării [...] TVA în sumă de ....lei pentru perioada .....- .....**

Pentru următoarele motive:

**În fapt**

Societatea noastră a fost subiectul unei inspecții fiscale parțiale [...]și a vizat **verificarea taxei pe valoarea adăugată**, în vederea soluționării deconturilor cu opțiune de rambursare cu control ulterior pentru perioada .....- ..... [...].

Societatea a solicitat legal rambursarea soldului sumei negative de TVA rezultată din deconturile aferente perioadei .....- ..... [...].

În urma verificării efectuate, organele de control au stabilit următoarele:

**1. cu privire la punctul A-1-TAXA PE VALOAREA ADĂUGATĂ DEDUCTIBILĂ [...].**

Taxa pe valoarea adăugată deductibilă înregistrată de S.C. .... [...] în perioada .....- .....este în sumă de ....lei.

**12. Pentru perioada .....- .....organul de inspecție fiscală a stabilit TVA suplimentară în sumă de ....lei [...], astfel:**

Suma de ....lei TVA suplimentar ca urmare a faptului că SC .... [...] nu a cuantificat cantitatea de materii prime și materiale folosite în procesul de producție pierdute pentru a o

compara cu limita stabilită potrivit legii ori, în lipsa acesteia cu limitele stabilite prin norma proprie de consum și de a determina astfel pierderile efective aferente procesului de producție, pentru a stabili dacă acestea se încadrează în limitele la care se face referire în Normele metodologice, astfel încât valoarea TVA aferentă pierderilor tehnologice se ajustează în conformitate cu prevederile art.148, alin.(1), lit.a) și art.148 alin.(2) lit.a); [...].

Potrivit prevederilor art.148, alin.(1), lit.a) din Codul fiscal în vigoare începând cu data de ....., nu se ajustează deducerea inițială a taxei în cazul perisabilităților în limitele prevăzute de lege, precum și a pierderilor tehnologice sau, după caz, al altor consumuri proprii, în condițiile stabilite prin norme.

Conform pct.53 alin.(10) lit e) din Normele metodologice date în aplicarea Codului fiscal, în conformitate cu art.148 alin.(2) lit.a) din Codul fiscal, persoana impozabilă nu are obligația ajustării taxei în cazul perisabilităților, [...].

Prevederile legale la care am făcut referire mai sus nu condiționează regimul TVA aplicabil în cazul pierderilor tehnologice de specificul activității economice desfășurate de persoana impozabilă. Ca urmare, prevederile menționate mai sus privind regimul TVA în cazul pierderilor tehnologice sunt aplicabile oricărei activități economice astfel cum este aceasta definită la art.127 alin.(2) din Codul fiscal, în conformitate cu art.145 alin.(1) din Codul fiscal, dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei. [...]

Prin urmare, potrivit prevederilor legale, S.C. .... [...] putea deduce integral TVA pe baza prevederilor art.145 și 146 din Codul fiscal la momentul achiziției de materii prime și materiale folosite în procesul de producție, întrucât la acel moment nu putea determina pierderile tehnologice ulterioare. [...]

Sumele privind TVA stabilite suplimentar corespunzător fiecărui decont de TVA din perioada controlată sunt prezentate în tabelul de mai jos:

Tip obligație	Perioada	Baza stabilită suplimentar	TVA suplimentar
Obligație fiscală principală .....	.....	.....	.....
Obligație fiscală principală .....	.....	.....	.....
Obligație fiscală principală .....	.....	.....	.....
Obligație fiscală principală .....	.....	.....	.....
Obligație fiscală principală .....	.....	.....	.....
Obligație fiscală principală .....	.....	.....	.....
Obligație fiscală principală .....	.....	.....	.....
Obligație fiscală principală .....	.....	.....	.....
Obligație fiscală principală .....	.....	.....	.....
Obligație fiscală principală .....	.....	.....	.....

**Punct de vedere S.C. ....SRL ( fostă .....S.R.L.):**

Considerăm că organele fiscale au stabilit în mod eronat sumele suplimentare privind TVA în valoare de .....lei prin determinarea incorectă a pierderilor rezultate din procesul de producție.

S.C. ....S.R.L. a pus la dispoziție atât Rapoartele lunare privind pierderile rezultate din producție precum și documentația modului de calcul al normei interne de consum stabilită de către departamentul tehnic al societății în condițiile legii.

Din documentația pusă la dispoziție de departamentul tehnic rezultă că societatea are atât pierderi tehnologice cât și perisabilități astfel încât cantitatea obținută în urma procesului de producție trebuie analizată diferențiat în funcție de natura și proprietățile substanțelor care o compun. [...].

Consumurile specifice de cerneală folosită la imprimare sunt influențate de conținutul lor, respectiv substanțe nevolatile (corp) de aproximativ 34%, restul de 60% se evaporă reprezentând diverși solvenți. [...].

Tot la imprimare se pot folosi și anumite lacuri care au un conținut de nevolatile de aproximativ 20%, deci restul de 80% este constituit din solvenți care sunt evaporați și trimiși în aer. [...].

De asemenea, societatea a prezentat și modul de calcul al pierderii astfel:

Pentru producția a 1000 kg .....s-au folosit următoarele materiale:

.....kg folie – Corp solide = 100%

.....g .....– Corp solide =34%

..... kg adeziv pe bază de solvent .....– Corp solide = 75%

..... kg .....– Corp solide = 0%

Pierdere % =  $((1100 + 200 * 0.34 + 80 * 0.72) - 1000) / ((1100 + 200 * 0.34 + 80 * 0.75)) = 18.5\%$ .

Consumurile specifice de substanțe volatile nu se pot încadra nici la perisabilități, acestea fiind definite conform HG nr.831/2014 ca scăzăminte care se produc în timpul transportului, manipulării, depozitării și desfacerii mărfurilor, determinate de procese naturale cum sunt: uscare, **evaporare, volatilizare**, pulverizare, hidroliză, răcire [...], aderare la pereții vagoanelor sau ai vaselor în care sunt transportate, descompunere, scurgere, îmbibare, îngroșare, [...]. Nu constituie perisabilități pierderile incluse în normele de consum tehnologic, precum și cele produse prin neglijență, sustrageri și cele produse din alte cauze imputabile persoanelor vinovate sau cele determinate de cauze de forță majoră.

Așadar organele de control nu au ținut cont de natura substanțelor volatile prezentate în rapoartele de producție precum și de masa reală a produsului finit luată în calcul la determinarea pierderilor din producție, ignorând diferențe semnificative care cuantifică exact masa și valoarea substanțelor volatile folosite în procesul de producție. [...]

De asemenea din tabel, se remarcă faptul că modul de calcul al pierderilor tehnologice aplicat de către organele fiscale nu este consistent pentru toată perioada controlată. [...]

Cu privire la ajustarea dreptului de deducere privind TVA aferent pierderilor de producție, precizăm că organele de control au încadrat în mod eronat aceste consumuri specifice de substanțe volatile la **bunuri lipsă din gestiune** în baza Legii 571/2003 [...].

#### **CONCLUZII:** [...]

Pentru punctul I din prezenta contestație:

- organele de control nu au ținut cont de natura substanțelor volatile prezentate în rapoartele de producție precum și de masa reală a produsului finit luată în calcul la determinarea pierderilor din producție, ignorând diferențe semnificative care cuantifică exact masa și valoarea substanțelor volatile folosite în procesul de producție.

- modul de calcul al pierderilor tehnologice aplicat de către organele fiscale nu este consistent pentru toată perioada controlată. Astfel, începând cu luna .....societatea a schimbat modul de prezentare al rapoartelor de producție ca urmare a implementării unui nou soft de gestiune, prilej cu care au fost eliminate de la categoria pierderi cantitățile de substanțe volatile și adezivi.[...].”

## **II. Prin Raportul de inspecție fiscală nr. ....întocmit S.C. .... S.R.L., s-au stabilit următoarele:**

“[...] **Constatări fiscale:**

Taxa pe valoarea adăugată [...].

A. Soluționare decont TVA cu control ulterior: perioada .....– ..... [...].

În baza documentelor originale verificate, în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată înregistrată în evidențele contabile ale societății și declarată organului fiscal conform deconturilor lunare, s-au constatat următoarele:

A-1- CU PRIVIRE LA TAXA PE VALOAREA ADĂUGATĂ DEDUCTIBILĂ

Taxa pe valoarea adăugată deductibilă în sumă de .....lei înregistrată de S.C. .... [...] în perioada .....– ....., rezultă în principal din achiziții de materii prime și materiale necesare procesului de producție, utilități: apă, energie, telefon, prestări de servicii, precum și T.V.A. aferentă importurilor de cilindri tipografici, etichete, adezivi, folie, [...].

Pentru perioada .....- .....TVA deductibilă în sumă de .....lei este înscrisă în deconturile lunare privind taxa pe valoarea adăugată, provine din înregistrarea următoarelor operațiuni taxabile cu cota de 24%[...]:

- .....lei TVA aferentă achizițiilor de echipament tehnic [...]
- .....lei TVA aferentă achizițiilor de mărfuri și materie primă de la furnizori interni [...]
- .....lei TVA aferentă achizițiilor de prestări servicii transport [...];
- .....lei TVA aferentă altor servicii;
- .....lei TVA aferentă achizițiilor de baze cilindri; [...]
- .....lei TVA aferentă importuri materie primă și mărfuri din import
- .....lei TVA aferentă achiziții intracomunitare bunuri și servicii [...]pentru care contribuabilul a aplicat prevederile art.157, alin.(2) din Legea 571/2003 [...]. Achiziții intracomunitare de bunuri și servicii pentru care cumpărătorul este obligat la plata TVA ( taxare inversă) care se încadrează în prevederile art.1301 și art.133 din Legea 571/2003 [...].

I. Pentru perioada .....– .....organul de inspecție fiscală a stabilit TVA suplimentară în sumă de .....lei [...], astfel:

1 – .....lei TVA suplimentară ca urmare a faptului că S.C. .... [...] nu a cuantificat cantitatea de materii prime și materiale, folosite în procesul de producție pierdute pentru a o compara cu limita stabilită potrivit legii ori, în lipsa acesteia cu limitele stabilite prin norma proprie

de consum și de a determina astfel pierderile efective aferente procesului de producție, pentru a se stabili dacă aceasta se încadrează în limitele la care se face referire în Normele metodologice, astfel încât valoarea TVA aferentă pierderilor tehnologice se ajustează în conformitate cu prevederile art.148 alin.(2) lit.c), art.145 alin.(1) și art.145 alin.(2) din Codul fiscal [...].

Potrivit prevederilor art.148 alin.(2) lit.c) din Codul fiscal în vigoare începând cu data de 1 ianuarie 2013, nu se ajustează deducerea inițială a taxei în cazul perisabilităților, în limitele prevăzute de lege, precum și a pierderilor tehnologice sau, după caz, al altor consumuri proprii, în condițiile stabilite prin norme. [...].

[...], prevederile menționate mai sus privind regimul TVA în cazul pierderilor tehnologice sunt aplicabile oricărei activități economice astfel cum este aceasta definită la art.127 alin.(2) din Codul fiscal. [...].

[...] S.C. .... [...] avea obligația de a cuantifica cantitatea de materii prime și materiale folosite în procesul de producție pierdute pentru a o compara cu limita stabilită potrivit legii [...].

Pierderile tehnologice stabilite de către S.C. .... [...] au fost de 22,5% în anul ....., 24% în anul ....., 24% în anul ..... și 21,5% în anul .....

- .....lei TVA suplimentar ca urmare a faptului că S.C. .... [...] facturează către .....contravaloarea mărfurilor importate necorespunzătoare calitativ [...], mărfuri în valoare de .....lei care anterior au fost importate și pentru care s-a dedus TVA în sumă de .....lei achitat în vamă [...].

În această situație echipa de inspecție fiscală consideră suma de .....lei TVA suplimentar [...].

În concluzie, în urma inspecției fiscale, taxa pe valoarea adăugată deductibilă aferentă perioadei .....- .....se prezintă astfel:

TVA deductibil stabilit de societate .....lei

TVA deductibil stabilit de organul de control.....lei

TVA stabilită suplimentar.....lei [...].

Importuri

În perioada .....- ....., societatea a efectuat importuri conform art.131, coroborat cu art.157 alin.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, [...] în sumă de .....lei pentru care a achitat TVA în vamă în sumă de .....lei [...], de la furnizorul ..... [...].

În perioada verificată societatea a efectuat achiziții de bunuri și servicii în sumă de .....lei cu TVA aferentă în sumă de .....lei. [...]

Pentru achizițiile intracomunitare efectuate societatea evidențiază contravaloarea taxei pe valoarea adăugată în decontul de TVA atât ca taxă deductibilă cât și ca taxă colectată, [...].

A-2- CU PRIVIRE LA TAXA PE VALOAREA ADĂUGATĂ COLECTATĂ

În perioada .....- ..... S.C. .... [...] a înregistrat TVA colectată în sumă de .....lei după cum urmează:

Livrările de bunuri în interiorul țării:

S.C. .... [...] a efectuat în perioada verificată operațiuni de livrări pe piața internă [...] și prestări prestări de servicii care au fost impozitate cu cota de 24%, conform art.140, alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal [...], înregistrând T.V.A. colectată pentru perioada verificată în sumă de .....lei astfel:

- .....lei TVA aferentă operațiunilor impozabile cu cota standard reprezentând livrări interne de mărfuri;

- .....lei TVA aferentă livrărilor interne de servicii

- .....lei TVA aferentă achizițiilor intracomunitare de bunuri și servicii [...] în spațiul comunitar pentru care contribuabilul a aplicat prevederile art.157, alin.(2) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal [...]. Achizițiile intracomunitare de bunuri și servicii pentru care cumpărătorul este obligat la plata TVA ( taxare inversă) care se încadrează în prevederile art.130 1 și art.133 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, [...].

A-3- Livrări scutite cu drept de deducere

1- LIVRĂRI INTRACOMUNITARE DE BUNURI ȘI SERVICII

S.C. .... [...] a efectuat în perioada .....- .....livrări intracomunitare [...] în sumă de .....lei, operațiuni scutite cu drept de deducere conform art.143, alin.(2), lit.a) din Legea nr.571/2003 [...].

Justificarea scutirilor de taxă pentru livrările intracomunitare de bunuri se face în conformitate cu prevederile art.10, alin.(1) din O.M.E.F. nr.1503/2007 și O.M.E.F. 242/2007 [...].

2 – EXPORT

În perioada .....- ....., S.C. .... [...] a realizat export [...], în valoare totală de .....lei, către următorii parteneri externi: ..... Exportul este o operațiune scutită conform art.143, alin.(1), lit.a) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, [...].

3 – LIVRĂRI DE DEȘEURI

S.C. .... [...] a livrat deșeurile rezultate din procesul de producție în sumă de 106.844 lei în conformitate cu art.160 din Codul fiscal;

[...], în urma inspecției fiscale, taxa pe valoarea adăugată colectată aferentă perioadei .....– ....., se prezintă astfel:

TVA colectată stabilită de societate .....lei

TVA colectată stabilită suplimentar ..... lei

TVA colectată stabilită de organul de control .....lei

A4. Constatări privind taxa pe valoarea adăugată de rambursat

Pentru perioada .....– .....din deconturile lunare [...] a rezultat o taxă pe valoarea adăugată de rambursat în sumă de .....lei [...].

Situația analitică pentru deconturile lunare privind taxa pe valoarea adăugată se prezintă astfel:

LUNA IUNIE ..... – DECONT soluționat cu control ulterior

Potrivit datelor din evidența contabilă prezentată și a decontului de TVA întocmit și depus la organul fiscal pentru luna ....., situația privind taxa pe valoarea adăugată înregistrată de societate se prezintă astfel:

- TVA colectată .....lei;

- TVA deductibilă .....lei;

- TVA de recuperat .....lei. [...].

Pentru perioada .....– .....organul de inspecție fiscală a stabilit TVA suplimentară în sumă de .....lei [...].

[...], în urma inspecției fiscale, taxa pe valoarea adăugată deductibilă aferentă perioadei .....– ....., se prezintă astfel:

TVA de rambursat solicitată de societate:.....lei.

TVA de rambursat stabilit de organul de control:.....lei.

TVA stabilită suplimentar:.....lei

TVA rambursată cu control ulterior:.....lei. [...].

LUNA iulie ..... – DECONT soluționat cu control ulterior

Potrivit datelor din evidența contabilă prezentată și a decontului de TVA întocmit și depus la organul fiscal pentru luna iulie ....., situația privind taxa pe valoarea adăugată înregistrată de societate se prezintă astfel:

- TVA colectată .....lei;

- TVA deductibilă .....lei;

- TVA de recuperat .....lei. [...].

Pentru perioada .....– .....organul de inspecție fiscală a stabilit TVA suplimentară în sumă de .....lei [...].

[...], în urma inspecției fiscale, taxa pe valoarea adăugată deductibilă aferentă perioadei .....– ....., se prezintă astfel:

TVA de rambursat solicitată de societate:.....lei.

TVA rambursată cu control ulterior:.....lei.

TVA de rambursat stabilit de organul de control:.....lei. [...].

LUNA .....– DECONT soluționat cu control ulterior

Potrivit datelor din evidența contabilă prezentată și a decontului de TVA întocmit și depus la organul fiscal pentru luna ....., situația privind taxa pe valoarea adăugată înregistrată de societate se prezintă astfel:

- TVA colectată .....lei;

- TVA deductibilă .....lei;

- TVA de recuperat .....lei. [...].

Pentru perioada .....– .....organul de inspecție fiscală a stabilit TVA suplimentară în sumă de .....lei [...].

[...], în urma inspecției fiscale, taxa pe valoarea adăugată deductibilă aferentă perioadei .....– ....., se prezintă astfel:

TVA de rambursat solicitată de societate:.....lei.

TVA rambursată cu control ulterior:.....lei.

TVA de rambursat stabilit de organul de control:.....lei.

TVA stabilită suplimentar:.....lei [...].

LUNA .....– DECONT soluționat cu control ulterior

Potrivit datelor din evidența contabilă prezentată și a decontului de TVA întocmit și depus la organul fiscal pentru luna ....., situația privind taxa pe valoarea adăugată înregistrată de societate se prezintă astfel:

- TVA colectată .....lei;
- TVA deductibilă .....lei;
- TVA de recuperat .....lei. [...].

Pentru perioada .....organul de inspecție fiscală a stabilit TVA suplimentară în sumă de .....lei [...].

[...], în urma inspecției fiscale, taxa pe valoarea adăugată deductibilă aferentă perioadei .....– ....., se prezintă astfel:

- TVA de rambursat solicitată de societate:.....lei.
- TVA rambursată cu control ulterior:.....lei.
- TVA de rambursat stabilit de organul de control:.....lei.
- TVA stabilită suplimentar:.....lei [...].

LUNA .....– DECONT soluționat cu control ulterior

Potrivit datelor din evidența contabilă prezentată și a decontului de TVA întocmit și depus la organul fiscal pentru luna ....., situația privind taxa pe valoarea adăugată înregistrată de societate se prezintă astfel:

- TVA colectată .....lei;
- TVA deductibilă .....lei;
- TVA de recuperat .....lei. [...].

Pentru perioada .....organul de inspecție fiscală a stabilit TVA suplimentară în sumă de .....lei [...].

[...], în urma inspecției fiscale, taxa pe valoarea adăugată deductibilă aferentă perioadei .....– ....., se prezintă astfel:

- TVA de rambursat solicitată de societate:.....lei.
- TVA rambursată cu control ulterior:.....lei.
- TVA de rambursat stabilit de organul de control:.....lei.
- TVA stabilită suplimentar:.....lei [...].

LUNA IULIE .....soluționat cu control ulterior

Potrivit datelor din evidența contabilă prezentată și a decontului de TVA întocmit și depus la organul fiscal pentru luna ....., situația privind taxa pe valoarea adăugată înregistrată de societate se prezintă astfel:

- TVA colectată .....lei;
- TVA deductibilă .....lei;
- TVA de recuperat .....lei. [...].

Pentru perioada .....organul de inspecție fiscală a stabilit TVA suplimentară în sumă de .....lei [...].

[...], în urma inspecției fiscale, taxa pe valoarea adăugată deductibilă aferentă perioadei .....– ....., se prezintă astfel:

- TVA de rambursat solicitată de societate:.....lei.
- TVA rambursată cu control ulterior:.....lei.
- TVA de rambursat stabilit de organul de control:.....lei.
- TVA stabilită suplimentar:.....lei [...].

LUNA DECEMBRIE .....soluționat cu control ulterior

Potrivit datelor din evidența contabilă prezentată și a decontului de TVA întocmit și depus la organul fiscal pentru luna ....., situația privind taxa pe valoarea adăugată înregistrată de societate se prezintă astfel:

- TVA colectată .....lei;
- TVA deductibilă .....lei;
- TVA de recuperat .....lei. [...].

Pentru perioada .....organul de inspecție fiscală a stabilit TVA suplimentară în sumă de .....lei [...].

LUNA .....– DECONT soluționat cu control ulterior

Potrivit datelor din evidența contabilă prezentată și a decontului de TVA întocmit și depus la organul fiscal pentru luna ....., situația privind taxa pe valoarea adăugată înregistrată de societate se prezintă astfel:

- TVA colectată .....lei;
- TVA deductibilă .....lei;
- TVA de recuperat .....lei. [...].

Pentru perioada .....organul de inspecție fiscală a stabilit TVA suplimentară în sumă de .....lei [...].

[...], în urma inspecției fiscale, taxa pe valoarea adăugată deductibilă aferentă perioadei ....., se prezintă astfel:

- TVA de rambursat solicitată de societate:.....lei.
- TVA rambursată cu control ulterior:.....lei.
- TVA de rambursat stabilit de organul de control:.....lei.
- TVA stabilită suplimentar:.....lei [...].”

### III. Din analiza documentelor anexate dosarului cauzei și având în vedere legislația în vigoare din perioada verificată, rezultă următoarele:

**S.C .....S.R.L.** are ca obiect principal de activitate " ..... " - cod CAEN .....

Raportul de inspecție fiscală nr. ....din data de .....încheiat de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației ..... a avut ca obiectiv verificarea modului de stabilire, evidentiere declarare și virare a TVA aferentă perioadei .....–....., în vederea soluționării cu control ulterior a deconturilor de TVA cu sumă negativă și opțiune de rambursare aferente perioadei .....–....., întocmite de S.C. ....S.R.L.

Aferent perioadei .....–....., societatea a solicitat la rambursare TVA în sumă totală de .....lei.

În urma inspecției fiscale, aferent perioadei .....– ....., organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina societății obligații fiscale de natura taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în sumă totală de .....lei, sumă contestată de societate.

TVA suplimentar în sumă ..... lei reprezintă TVA aferentă cantității de materii prime și materiale pierdute în procesul de producție, care nu au fost cuantificate de societate pentru a se stabili dacă se încadrează în limitele prevăzute de lege, astfel încât TVA aferenta pierderilor tehnologice se ajustează în conformitate cu prevederile art.148 alin.(2), lit.c), art.145 alin.(1) și (2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare..

\* Societatea comercială contestă sumele stabilite suplimentar de plată sustinând următoarele:

- cu privire la ajustarea dreptului de deducere privind TVA aferent pierderilor de producție, organele de control au încadrat eronat consumurile specifice de substanțe volatile la bunuri lipsă din gestiune în baza Legii nr.571/2003 art.148 lit.c);
- organele de control nu au ținut cont de natura substanțelor volatile prezentate în rapoartele de producție precum și masa reală a produsului finit luată în calcul la determinarea pierderilor din producție, ignorând diferențele semnificative care cuantifică exact masa și valoarea substanțelor volatile folosite în procesul de producție;
- modul de calcul al pierderilor tehnologice aplicat de către organele fiscale nu este consistent pentru toată perioada verificată.

\* Legislația în vigoare din perioada analizată precizează următoarele:

- Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

„ **Art. 145 - Sfera de aplicare a dreptului de deducere**

(2) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:

a) operațiuni taxabile; [...]

c) operațiuni scutite de taxă, conform art. 143, 144 și 144<sup>1</sup>; [...].”

**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; [...]

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

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

**Art. 148 - Ajustarea taxei deductibile în cazul achizițiilor de servicii și bunuri, altele decât bunurile de capital [...]** (în vigoare începând cu data de 1 ianuarie 2014).

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

a) bunurilor distruse, pierdute sau furate<sup>\*)</sup>, în condițiile în care aceste situații sunt demonstrate sau confirmate în mod corespunzător de persoana impozabilă. [...].

- Norme metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare:

**Norme metodologice:**

„ 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 consumurilor proprii, se ajustează taxa aferentă depășirii acestora.[...].

(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.[...].”

\* Fată de cele prezentate mai sus, se reține că pierderile tehnologice peste limitele legale aprobate de autoritățile competente, din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată sunt considerate livrări de bunuri mobile cu plată sau asimilate livrărilor de bunuri, 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.

Pierderile tehnologice stabilite potrivit legii sau, după caz, stabilite de persoana impozabilă în norma proprie de consum nu intră sub incidența bunurilor constatate lipsă în gestiune iar deducerea taxei pentru achizițiile de bunuri utilizate în activități economice care dau naștere la pierderi tehnologice se realizează pe baza prevederilor art.145 alin.(2) din codul fiscal și anume orice persoană are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile.

Totodată se prevede că, atunci când norma de consum este stabilită de persoana impozabilă, organul de inspecție fiscală poate modifica coeficientul stabilit dacă sunt indicii obiective că pierderea tehnologică a fost supradimensionată.

În speța supusă soluționării S.C. ....putea deduce integral taxa pe valoarea adăugată, în baza prevederilor legale incidente în speță, la momentul achiziției de materii prime și materiale folosite în procesul de producție, întrucât la acel moment nu putea determina pierderile tehnologice ulterioare.

Însă ulterior, S.C. ....SRL avea obligația de a cuantifica cantitatea de materii prime și materiale folosite în procesul de producție, pierdute pentru a o compara cu limita stabilită potrivit legii ori în lipsa acesteia cu limita stabilită prin norma proprie de consum și de a determina astfel pierderile efective aferente procesului de producție, pentru de stabili dacă aceasta se încadrează în limitele la care se face referire în Normele metodologice de aplicare a Codului Fiscal.

În cazul în care pierderile tehnologice efective depășesc limita stabilită potrivit legii sau limita stabilită de contribuabil prin norma proprie de consum, legislația stipulează obligativitatea ajustării TVA aferente în conformitate cu prevederile legale mai sus citate.



Din documentele existente la dosarul contestației reiese că organele de inspecție fiscală au calculat TVA suplimentar în baza rapoartelor de producție lunare și a pierderii generale stabilite de societate în obiectivele de producție pentru perioada verificată și au analizat dreptul de deducere a TVA aferenta achizițiilor de materii prime și materiale utilizate în activități economice care dau naștere la pierderi tehnologice în raport de prevederile art.145 alin.(2) lit. a) din Codul fiscal, luând în considerare faptul că pierderile tehnologice nu au generat operațiuni taxabile.

În condițiile în care pierderile tehnologice nu au generat operațiuni taxabile în speță sunt aplicabile și prevederile art.6 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicat, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

**„Art. 6 - Exercițarea dreptului de apreciere**

*Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză [...]*, coroborat cu prevederile art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal: **“Art. 11 - Prevederi speciale pentru aplicarea Codului fiscal**

*(1) La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției. [...]*”.

Art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, consacră, la nivel de lege, principiul prevalenței economicului asupra juridicului, al realității economice, în baza căruia autoritățile fiscale au dreptul să analizeze orice operațiune (tranzacție) nu numai din punct de vedere juridic ci și din punct de vedere al scopului urmărit de contribuabil. În acest spirit o tranzacție normală din punct de vedere juridic poate să nu fie luată în considerare sau să fie reîncadrată din punct de vedere economic, în scopul aplicării legii fiscale.

După cum am arătat și mai sus la ajustarea dreptului de deducere a TVA aferentă achizițiilor de energie termică, organele de inspecție fiscală au avut în vedere prevederile legale și informațiile cuprinse în evidența contabilă a societății, în ansamblul lor, fără a urmări stabilirea unor obligații fiscale suplimentare în favoarea bugetului de stat fără bază legală.

\* Susținerea din contestație potrivit căreia: „ organele de inspecție fiscală nu au ținut cont de natura substanțelor volatile prezentate în rapoartele de producție, precum și masa reală a produsului finit luată în calcul la determinarea pierderilor de producție”, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât nu substituie obligația încadrării operațiunilor economice potrivit prevederilor legale din punct de vedere fiscal, organele de inspecție fiscală fiind îndreptățite să aprecieze în limitele atribuțiilor și competențelor ce le revin relevanța stării de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege în vederea stabilirii corecte a impozitelor, taxelor datorate bugetului de stat.

Urmare celor de mai sus, având în vedere constatările organelor de inspecție fiscală cu privire la interpretarea incorectă, de către societate, a prevederilor legale cu privire la depășirea normelor de consum proprii prin ajustarea TVA la momentul achiziției de materii și prime și materiale folosite în procesul de producție și luând act de faptul că societatea nu aduce în susținere argumente susținute cu documente justificative din care să rezulte o altă stare de fapt fiscală, față de cea constatată de organele de inspecție fiscală se reține că societatea datorează taxă pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată în sumă de .....lei.

**IV. Concluzionând analiza pe fond a contestației** formulată de **S.C. .... S.R.L.** din ....., județul ....., împotriva *Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-.....din .....*, **act administrativ fiscal** emis de Administrația ....., în conformitate cu prevederile art. 279 alin. (1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se

**DECIDE :**

**1. Respingerea contestației ca neîntemeiată** pentru suma de totală de .....lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată..

**2.** Prezenta decizie este definitivă în sistemul căilor administrative de atac, dar poate fi atacată la instanța judecătorească de contencios administrativ competentă, în termen de 6 (șase) luni de la data comunicării, conform prevederilor legale.

**DIRECTOR GENERAL**