

DECIZIA nr. 4184 din 2018
privind soluționarea contestației depusă de
X SRL - în reorganizare judiciară - din ...,
înregistrată la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr. .../...2018.

D.G.R.F.P. Timișoara a fost sesizată de către A.J.F.P. Arad – Inspecție Fiscală, cu adresa nr. .../...2018, înregistrată la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr. .../...2018, asupra contestației depusă de X SRL - în reorganizare judiciară - din ..., având sediul social în ..., înregistrată la ORC Arad sub nr. ..., având C.I.F. ..., reprezentată prin administrator special dl. M....

Contestația a fost depusă la A.J.F.P. Arad - Inspecție Fiscală, fiind 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 A.J.F.P. Arad – Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .../...2018, pentru suma parțială de ... lei reprezentând TVA stabilită suplimentară;

- **Deciziei de impunere nr. .../...2018** privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale, emisă de A.J.F.P. Arad – Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .../...2018, pentru suma parțială de ... lei reprezentând bază de impozitare stabilită suplimentar.

Contestația a fost semnată de reprezentantul legal pentru societatea X SRL - în reorganizare judiciară - reprezentată prin administrator special dl. M..., și întrucât inițial din documentele existente la dosarul contestației nu a fost identificat vreun înscris din care să rezulte că dl. M... avea, la data formulării contestației, calitatea de administrator special și de reprezentant legal al petentei, calitate din care ar fi putut decurge posibilitatea legală a acestuia de a formula contestație în condițiile legii și nici vreun înscris din care să rezulte dacă petentei i-a fost ridicat sau nu dreptul la propria administrare, D.G.R.F.P. Timișoara, cu adresa nr. 12720/14.06.2018, a solicitat petentei îndeplinirea cerințelor legale referitoare la calitatea procesuală. Societatea X SRL - în reorganizare judiciară - prin adresa nr. 20/25.06.2018, înregistrată la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr. TMR_DGR 22196/03.07.2018, a răspuns celor solicitate, anexând în copie, încheierea civilă nr. .../...2014 prin care se confirmă desemnarea administratorului special dl. M..., atașând și Procesul verbal al A.G.A și Hotărârea A.G.A. și Certificatul constatator emis de ONRC, fiind astfel 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 de impunere nr. .../...2018 au fost comunicate petentei în data de 14.02.2018, potrivit

celor menționate de petentă pe un Deciziile de impunere, anexate în copie la dosarul contestației, iar contestația formulată de X SRL - în reorganizare judiciară - a fost înregistrată la A.J.F.P. Arad - Inspecție Fiscală, sub 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 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 - în reorganizare judiciară - reprezentată prin administrator special dl. M..., 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. Arad – Inspecție Fiscală în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .../...2018.

I. Prin contestația formulată de societatea X SRL - în reorganizare judiciară, invocă următoarele:

Petenta contestă în parte, atât Decizia de impunere nr. .../...2018, doar cu privire la suma parțială de ... lei reprezentând:

... lei - TVA stabilită suplimentar;

... lei - TVA stabilită suplimentar,

cât și Decizia nr. .../...2018 privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale, doar cu privire la suma parțială de ... lei reprezentând bază de impozitare stabilită suplimentar.

Petenta arată ca și o chestiune prealabilă, din punct de vedere juridic că se impune mai întâi a evidenția faptul că organul de control a stabilit suma de ... ca și baza de calcul suplimentară a TVA și a IP, invocând ca temei de drept prevederile art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003, aspect care reiese explicit din cele conținute în RIF, temei de drept care însă, din punctul petentei de vedere, nu este aplicabil.

Astfel, potrivit art. 11 alin.(1) teza I-a C.p.fiscală 2013: *“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 (...).”*

Așadar, legea conferă posibilitatea limitativă ca autoritatea fiscală, în vederea stabilirii unui impozit sau taxe, să poată a nu lua în considerare, ori a reîncadra doar o tranzacție și nu orice fel de act sau fapt al unui contribuabil.

Totodată, se remarcă și că la Cap.3 din Codul fiscal cu denumirea marginală de “DEFINIȚII” - nu există definită noțiunea de “tranzacție” în sensul legii fiscale.

În consecință, noțiunea de “tranzacție” și în sens fiscal este una și aceeași cu noțiunea comună, definită de DEX, adică: *“TRANZACȚIE, tranzacții, s. f. Convenție între două sau mai multe părți l prin care se transmit anumite drepturi, se face un schimb comercial etc.; p. gener. înțelegere, învoială, acord. [Var.: (înv.) tranzacțiune s. f. substantiv feminin] - Din fr. transaction, lat. transactio, -onis”*.

În speță însă, suma stabilită ca bază suplimentară de impozitare aferentă TVA și IP de către organul fiscal reprezintă, în concret, rezultatul unui proces de cenzură, strict arbitrar, în ceea ce privește cuantumul deductibilității fiscale a consumurilor din pierderi tehnologice înregistrate de societate la nivelul anului 2013 (de altfel, încadrabil în nivelul maxim de 30% aprobat de AGA ca normă proprie de consum).

În concret, organul de control reduce, fără temei legal, deductibilitatea unor consumuri tehnologice stabilite prin norme interne (de reținut fiind și că nu există norme legale care să stabilească astfel de consumuri), de la un nivel faptic de 21% din vânzări la un nivel, ireal, de 4 %, respectiv o nerecunoaștere, dintr-o interpretare pur personală, a diferenței dintre nivelul efectiv înregistrat în anul fiscal 2013 și acela mediu înregistrat în anii următori, după efectuarea unor reparații la utilaje.

Or, efectuarea unor consumuri de materiale în procesul de producție în limita normelor interne reprezintă o stare de fapt, o consecință efectivă a procesului de producție - aprobată prin decizii legale ale contribuabilului, și care a fost evidențiată în contabilitate pe baza unor documente interne, ca acte unilaterale, prevăzute de lege (bonuri de consum, hotărâri, AGA etc).

Astfel că, chestiunea pendinte nu poate semnifica, nicidecum, o tranzacție, presupune, prin însăși ipoteză, existența a cel puțin două părți implicate, și care convenție ar putea forma obiect al reconsiderării de către organul fiscal, potrivit legii.

Așa fiind, încă de la un nivel preliminar se poate constata că decizia emisă este, în parte, neconcordantă cu legea.

În altă ordine de idei, petenta apreciază că măsura organului fiscal este în profundă neconcordanță și cu prevederile fiscale specifice IP și TVA.

Astfel, potrivit pct 23 din HG 44/2004- normele de aplicare a Codului fiscal: *“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;(...)”.

Totodată, conform prev. conținute la pct.53 alin.12 din aceleași norme de aplicare a Codului fiscal: *“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.

Așadar, din cele două prevederi legale specifice celor două tipuri de creanțe fiscale, reiese, cu valoare de principiu, aceea că:

1. privitor la acordarea deductibilității la calculul impozitului pe profit a cheltuielilor reprezentând pierderi tehnologice prevăzute în norme de consum proprii, acest drept este conferit expres de lege contribuabilului, prin dispoziții legale imperative care trebuie a fi aplicate ca atare (art.13 alin.(1) Cod pr. fiscală); mai mult, pierderile tehnologice prevăzute în normele de consum proprii ale contribuabilului nu reprezintă din punct de vedere juridic o tranzacție (norma de consum fiind un act unilatelar, nu o convenție în sens juridic), deci, nici nu pot forma obiect de analiză, interpretare, sau reconsiderare, din partea organului fiscal în baza art.11 alin.(1) Cod fiscal;

2. la fel, privitor la neobligativitatea ajustării taxei în cazul pierderilor tehnologice prevăzute de persoana impozabilă prin norme proprii de consum, dispozițiile legii fiscale sunt tot de nivel imperativ și nu lasă nici un loc de interpretare; doar în cazul de excepție, prevăzut în cea de-a doua teză, respectiv în situația depășirii limitelor prevăzute în normele proprii de consum, legea stipulează că se va face ajustarea taxei aferente depășirii acestor limite, ceea ce în speță nu este cazul, având în vedere încadrarea consumurilor cu caracterul unor pierderi tehnologice (21%) în limitele celor maxime stabilite prin hotărârea AGA pentru acest gen de consumuri/costuri interne (30%), așa după cum evidențiază chiar organele de control.

În fine, petenta arată că nu pot fi reținute nici susținerile organului de inspecție fiscală privitoare la faptul că nu au fost efectuate lucrările de reparații la utilaje contractate în luna decembrie 2013 și care ar face să se justifice diminuarea pierderilor tehnologice în perioada următoare la aprox. 4%.

Aceasta deoarece, cel puțin în partea ce privește relația cu societatea C... I... E..., cele afirmate de organul de inspecție fiscală în RIF sunt contrazise printr-o hotărâre judecătorească definitivă intrată sub autoritatea de lucru judecat potrivit art.430 Cod pr. civilă (ceea ce înseamnă că cele constatate aici nu mai pot fi contrazise) și din raportul de expertiză tehnică judiciară administrat în această cauză.

Mai precis, în contextul intrării societății X în procedura instituită de L.85/2006, administratorul judiciar desemnat, respectiv consorțiul format din A... SPRL și M... I... C... IPURL, în exercitarea prerogativelor conferite de art.86 alin.(1) teza a II-a din Legea insolvenței, din lipsă de informații suficiente, a considerat oportună denunțarea unilaterală a contractului încheiat de beneficiarul X cu executantul C... I... E... având ca obiect

reparații la utilajele tehnologice ale beneficiarului, notificând acest aspect societății C... I... E... și cerând restituirea sumelor achitate.

Împotriva acestei măsuri luate de administratorul judiciar, a fost formulată contestație de către executantul C... I... E..., acțiunea formând obiectul dosarului .../.../...2014/... de pe rolul Tribunalului Arad.

Prin Sentința civilă nr..../...2015 pronunțată în acest dosar a fost admisă contestația formulată de prestatorul C... I... E... împotriva măsurii de denunțare a contractului de reparații încheiat cu debitoarea X, fiind dispusă anularea respectivei măsuri a administratorului judiciar de denunțare.

Pentru a hotărâ astfel, instanța, omologând raportul de expertiză administrat în cauză, reține în considerentele hotărârii aceea că lucrările de reparații la utilajele din proprietatea X au fost efectuate de executantul C... I... E... în proporție de 84%, nefiind incidente prevederile art.86 din L.85/2006 în sensul că, respectivul contract de reparații a fost executat într-o proporție substanțială.

Or, potrivit art.430 alin.2 Cod procedură civilă și considerentele unei hotărâri judecătorești intră sub beneficiul autorității lucrului judecat, nemaiputând fi ulterior contrazise, sub nicio formă.

Prin urmare, fiind stabilit cu putere de lucru judecat faptul că la utilajul de îmbuteliat ... al societății X au fost efectuate reparații substanțiale (84%) de către executantul C... I... E..., acest aspect nu mai poate fi contrazis de nimeni, nici măcar de organul de inspecție fiscală, altminteri o hotărâre judecătorească nu ar mai avea nicio valoare, ceea ce este inadmisibil într-un stat de drept.

În egală măsură, dacă organul de control fiscal ar fi citit cu atenție hotărârea judecătorească ce i-a fost depusă, ar fi observat că de aici reiese clar că lucrările respective au fost executate în cursul lunii decembrie 2013, contestatorul prestator C... I... E... depunând în probațiune Ordine de deplasare care atestă deplasarea angajaților acestuia la sediul X în acea perioadă.

Dat fiind toate acestea, se relevă în primul rând că în mod eronat a fost înlăturat dreptul de deducere pentru luna decembrie 2013 a sumei de ... lei reprezentând TVA aferent facturii .../...2013 emisă de prestatorul C... I... E... în valoare totală de ... lei, achitată prin bancă cu OP .../...2013, pe motiv că reparațiile facturate nu ar fi fost executate.

Totodată, efectuarea acestor reparații substanțiale la cel mai important utilaj din procesul de producție al societății justifică pe deplin și diminuarea pierderilor tehnologice (capace, ambalaj, etichete, etc) în perioada următoare, respectiv începând din anul 2014.

Astfel, dintr-un simplu calcul reiese că dacă înainte de reparații, respectiv în anul 2013, se înregistrau pierderi tehnologice de 21%, după repararea utilajelor de producție în proporție de cca. 80%, și aceste consumuri urmau să scadă în proporție aferentă, respectiv să înregistreze un procent cca. 4% (...X ...=-...- ...=...).

În concluzie, petenta solicită în baza art.279 din L.207/2015 admiterea contestației așa cum a fost formulată.

În temeiul prevederilor art.55, coroborat cu art.72 teza a II-a și raportat la art.73 din L.207/2015 privind Codul de pr. fiscală, în probațiune petenta anexează: Sent. civ.../.../...2015 definitivă în condițiile art.643 alin.(1) pct.3 Cod pr. civilă, Raport de expertiză întocmit în cadrul dosarului .../.../...2014/... care a fost omologat de instanță în cadrul hotărârii antemenționate.

II. Prin Decizia de impunere nr. .../...2018 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, Decizia de impunere nr. .../...2018 privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale, emise de organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. Arad – Inspecție Fiscală în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .../...2018, s-au constatat următoarele:

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. Arad – Inspecție Fiscală în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .../...2018, au fost stabilite obligații fiscale în sarcina petentei, în sumă totală de ... lei reprezentând TVA stabilită suplimentară.

Prin Decizia de impunere nr. .../...2018 privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale, emisă de A.J.F.P. Arad – Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .../...2018, au fost stabilită suplimentar o bază de impozitare în sumă de ... lei.

Petenta contestă parțial, atât Decizia de impunere nr. .../...2018 doar cu privire la suma parțială de ... lei reprezentând:

... lei - TVA stabilită suplimentar aferentă bazei de impozitare stabilită suplimentar în sumă de ... lei;

... lei - TVA stabilită suplimentar aferentă facturii nr..../...2013 emisă de prestatorul C... I... E...,

cât și Decizia de impunere nr. .../...2018 privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale, doar cu privire la suma parțială de ... lei reprezentând bază de impozitare stabilită suplimentar.

II.1. Cu privire la Decizia 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 - TVA stabilită suplimentar aferentă bazei de impozitare stabilită suplimentar în sumă de ... lei;

... lei - TVA stabilită suplimentar aferentă facturii nr. ... /

...2013 emisă de prestatorul C... I... E...:

II.1.1. Referitor la suma de ... lei reprezentând TVA stabilită suplimentar aferentă bazei de impozitare stabilită suplimentar în sumă de ... lei;

Organele de inspecție fiscală din verificarea efectuată asupra modului de înregistrare a cheltuielilor aferent anului 2013, au constatat faptul că în perioada 01.09.2013 - 31.12.2013, în baza fișei conturilor "301", și „3023”, societatea înregistrează pe seama conturilor de cheltuieli (cont 6023 „cheltuieli privind ambalajul” și cont 601 „cheltuieli cu materiile prime”), sume reprezentând materiale pentru ambalat și materii prime „care s-au deteriorat în timpul procesului de producție”, stabilite de către societate în baza unor Procese verbale de scoatere din gestiune, considerate cheltuieli deductibile la calculul impozitului pe profit, astfel:

- Bon de consum nr..../...2013, cu o valoare de ... lei, cu specificația „Bon consum - proces verbal pierderi tehnologice 2013”, în cont 601;
- Bon de consum nr..../...2013, cu o valoare de ... lei, cu specificația „Bon consum - proces verbal pierderi tehnologice 2013”, în cont 6023;
- Bon de consum nr..../...2013, cu o valoare de ... lei, cu specificația „suc 3 ltr diferenta” în cont 601;
- Bon de consum nr..../...2013, cu o valoare de ... lei, cu specificația „Bon consum - pierderi tehnologice”, în cont 601;
- Bon de consum nr..../...2013, cu o valoare de ... lei, cu specificația „Bon consum - pierderi tehnologice”, în cont 6023;
- Bon de consum nr..../...2013, cu o valoare de ... lei, cu specificația „Bon consum - materiale deteriorate, expirate”, în cont 6023.

Valoarea totală înregistrată în evidența contabilă în cursul anului 2013, ca și pierderi tehnologice și materiale deteriorate, expirate, care nu mai pot fi folosite în procesul tehnologic însumează ... lei.

Prin adresa nr..../...2018, transmisă societății X SRL - în reorganizare judiciară, s-a solicitat prezentarea Normelor de consum proprii necesare pentru fabricarea și îmbutelierea produselor fabricate, respectiv justificarea pierderii tehnologice înregistrate în baza bonurilor de consum redate mai sus, conform prevederilor art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, și pct. 23, lit.e) din HG.44/2004 Normele metodologice de aplicare a codului fiscal.

În data de 05.02.2018, societatea a prezentat organelor de inspecție fiscală următoarele documente:

- Hotărârea adunării generale a asociațiilor de aprobarea a procesului verbal de aprobare a pierderilor nr..../...2013, care prevede: *“...se aprobă pentru fiecare materie primă și materiale pentru ambalat produsele în parte, și anume capace, etichete, bioxid de carbon, preforme și maniere, un procent de 30% ca pierdere tehnologică în procesul de producție. Având în vedere gradul de uzură foarte ridicat a utilajelor folosite în*

procesul de producție, se va stabili în viitor posibilitatea de reparație a utilajelor pentru reducerea pierderilor tehnologice, dat fiind faptul că înlocuirea cu altele noi este foarte costisitoare”.

■ Proces verbal de constatare a pierderilor nr. ... din data de 03.01.2013, prin care comisia întrunită în data de 03.01.2013, urmare a testelor efectuate, privind utilajele folosite în procesul de producție, datorită vechimii lor, a constatat o pierdere tehnologică la: -capace 45%, etichete 43%, bioxid de carbon 40%, preforme 35%, manere 30%.

■ Calculul costului de producție aferent fiecărui produs în parte.

■ Centralizatorul calculului costului de producție pentru produsele realizate la 30.09.2013, unde se precizează justificare societății cu privire la pierderile tehnologice înregistrate în evidența contabilă la data de 30.09.2013.

Referitor la aspectul redat mai sus, organele de inspecție fiscală au precizat faptul că, în perioada verificată, societatea a înregistrat în contabilitate următoarele valori privind producția obținută și pierderile tehnologice înregistrate de societate:

An 2013

- producție realizată (cont 711) în sumă de ... lei,
- cheltuieli înregistrate privind pierderi tehnologice în procesul de producție, scoatere din gestiune a mărfurilor deteriorate, materiale de ambalat, materie primă- rebuturi în sumă de ... lei.

Cheltuielile privind pierderile tehnologice înregistrate în evidența contabilă aferentă anului 2013, în sumă de ... lei, reprezintă 21% din producția realizată.

An 2014

- producție realizată (cont 711) în sumă de ... lei,
- cheltuieli înregistrate privind pierderi tehnologice în procesul de producție, scoatere din gestiune a mărfurilor deteriorate, materiale de ambalat, materie primă - rebuturi în sumă de ... lei.

Cheltuielile privind pierderile tehnologice înregistrate în evidența contabilă aferentă anului 2014, în sumă de ... lei, reprezintă 3,5% din producția realizată.

An 2015

- producție realizată (cont 711) în sumă de ... lei,
- cheltuieli înregistrate privind pierderi tehnologice în procesul de producție, scoatere din gestiune a mărfurilor deteriorate, materiale de ambalat, materie primă- rebuturi în sumă de ... lei.

Cheltuielile privind pierderile tehnologice înregistrate în evidența contabilă aferentă anului 2015, în sumă de ... lei, reprezintă 4,5% din producția realizată.

An 2016

- producție realizată (cont 711) în sumă de ... lei,

●cheltuieli înregistrate privind pierderi tehnologice în procesul de producție, scoatere din gestiune a mărfurilor deteriorate, materiale de ambalat, materie primă- rebuturi în sumă de ... lei.

Cheltuielile privind pierderile tehnologice înregistrate în evidența contabilă aferentă anului 2016, în sumă de ... lei, reprezintă 3% din producția realizată.

Față de cele redate mai sus, cu privire la pierderile tehnologice înregistrate în evidența contabilă (în anul 2013) și cu privire la Hotărârea Adunării Generale a Asociațiilor de aprobare a Procesului Verbal de constatare a pierderilor nr..../...2013, prin care asociatul unic al societății X SRL - în reorganizare judiciară - domnul M... „aprobă un procent de 30% ca pierdere tehnologică în procesul de producție, având în vedere gradul de uzura al utilajelor folosite...se va stabili în viitor posibilitatea de reparație a utilajelor pentru reducerea pierderilor tehnologice...”, organele de inspecție fiscală au făcut următoarele precizări:

-urmare analizării producției realizate în anii 2014, 2015 și 2016, s-a constatat faptul că societatea înregistrează ca și cheltuieli cu pierderile tehnologice un procent mediu acceptat de 4% aplicat asupra producției realizate, față de anul 2013, când societatea aplică un procent de 21% asupra producției realizate;

- față de cele menționate de către domnul M... în Hotărârea Adunării Generale a Asociațiilor de aprobare a Procesului Verbal de constatare a pierderilor nr..../...2013, cu privire la posibila reparație a utilajelor pentru reducerea pierderilor tehnologice, în următorii ani, anului 2013 din verificarea actelor și documentelor puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală, nu s-au identificat facturi fiscale, procese verbale sau alte documente cu privire la reparații în regie proprie ale utilajelor folosite în procesul de producție, deși, conform celor menționate mai sus, pierderile tehnologice înregistrate în evidența contabilă în perioada următoare anului 2013, au scăzut considerabil;

- deși în luna noiembrie și decembrie 2013, au fost înregistrate un număr de 4 facturi fiscale emise de furnizorii C... I...-E... SRL (Contract nr..../2013) și A... I... SRL (Contract nr..../...2013), reprezentând „avansuri lucrări de reparații”, înregistrate în evidența contabilă în cont 409 “furnizori debitori”, aceste reparații nu au fost efectuate, fiind stipulat în Contractul nr..../...2013 încheiat cu societatea A... I... SRL faptul că: “lucrările de reparații se efectuează după 15 zile de la data achitării integrale a avansului facturat”.

Organele de inspecție fiscală întrucât societatea a considerat eronat ca fiind deductibile la calculul impozitului pe profit aferent anului 2013, cheltuielile înregistrate în evidența contabilă în baza Bonurilor de consum și a Proceselor verbale de pierderi tehnologice, în sumă de ... lei, prin aplicarea procentului mediu care a rezultat din datele prezentate de societate în perioada următoare a anului 2013, de către organele de inspecție fiscală asupra producției realizate în anul 2013, s-a stabilit faptul că suma de ... lei reprezintă cheltuielă deductibilă la calculul impozitului pe

profit aferent trimestrului III.2013. (... lei producție obținută în anul 2013 x 4% procent mediu acceptat = ... lei cheltuială deductibilă cu pierderi tehnologice aferent anului 2013).

Astfel, organele de inspecție fiscală au aplicat prevederile art.148, alin.(2) lit.c) din Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările și punctul 12 din Normele metodologice de aplicare a codului fiscal, care prevede:

„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, după caz, al altor consumuri proprii, în limitele stabilite potrivit legii, 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 consumurilor proprii,... se ajustează taxa aferentă...”, coroborat cu prevederile art.11, alin(1), reconsiderând operațiunea de scădere din gestiune a pierderilor tehnologice, respectiv reîncadrând forma tranzacției pentru a reflecta un conținut economic similar înregistrărilor de pierderi tehnologice în ceilalți ani analizați (anul 2014, 2015 și 2016).

În concluzie, organele de inspecție fiscală au constatat că TVA dedusă eronat de către societate însumează ... lei. (... lei cheltuieli înregistrate de societate – ... lei chelt. considerate deductibile de echipa de control = ... lei cheltuieli nedeductibile x 24% = ... lei).

II.1.2. Referitor la suma de ... lei reprezentând TVA stabilită suplimentar aferentă facturii de avans nr..../...2013 emisă de prestatorul C... I... E...;

Organele de inspecție fiscală au constatat că deși în luna noiembrie și decembrie 2013, au fost înregistrate un număr de 4 facturi fiscale emise de furnizorii C... I...-E... SRL (Contract nr..../2013) și A... I... SRL (Contract nr..../...2013), reprezentând „avansuri lucrări de reparații”, înregistrate în evidența contabilă în cont 409 „furnizori debitori”, aceste reparații nu au fost efectuate, fiind stipulat în Contractul nr..../...2013 încheiat cu societatea A... I... SRL faptul că: “lucrările de reparații se efectuează după 15 zile de la data achitării integrale a avansului facturat”.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au menționat faptul că în timpul desfășurării inspecției fiscale, doamna Nincu Simona - contabilă societății a explicat verbal următoarele:

- factura nr..../...2013, în sumă totală de ... lei, neachitată până la data verificării, (baza impozabilă în sumă de ... lei și TVA în sumă de ... lei, pentru care societatea nu și-a exercitat dreptul de deducere în conformitate cu prevederile art.145 din Legea nr. 571/2003 cu modificările și completările ulterioare), emise de furnizorul C... I...-E... SRL, a fost înregistrate în evidența contabilă în cont 409 „furnizori debitori”;

-factura nr..../...2013, în sumă totală de ... lei, achitată prin virament bancar cu ordin de plată nr. ... din data de ...2013 (baza impozabilă în sumă de ... lei și TVA în sumă de ... lei, pentru care societatea și-a exercitat dreptul de deducere în conformitate cu prevederile art.145 din Legea nr. 571/2003 cu modificările și completările ulterioare), a fost înregistrate în evidența contabilă în cont 409 „furnizori debitori”.

Pentru achizițiile de servicii, respectiv „avans lucrări de reparații ... conform contract .../2013”, de la furnizorul C... I... E... SRL, societatea și-a exercitat dreptul de deducere în conformitate cu prevederile art.145 din Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare, respectiv pct.45 din H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, organele de inspecție fiscală au aplicat prevederile art.11 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în sensul ca: „la stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în intelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot sa nu ia în considerare o tranzactie care nu are un scop economic sau pot reincadra forma unei tranzactii pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției”, și nu au acorda dreptul de deducere pentru TVA în sumă de ... lei, fiind încălcate prevederile art.145 alin.(1) și alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care prevede: *“Orice persoana impozabila are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate în folosul operațiunilor taxabile”*.

II.2. Cu privire la Decizia de impunere nr. .../...2018 privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale, pentru suma parțială de ... lei reprezentând bază de impozitare stabilită suplimentar.

Organele de inspecție fiscală au constatat că din verificarea efectuată asupra modului de înregistrare a cheltuielilor aferent anului 2013, s-a constatat faptul că în perioada 01.09.2013 - 31.12.2013, în baza fișei conturilor ”301”, și „3023”, societatea înregistrează pe seama conturilor de cheltuieli (cont 6023 „cheltuieli privind ambalajul” și cont 601 „cheltuieli cu materiile prime”), sume reprezentând materiale pentru ambalat și materii prime „care s-au deteriorat în timpul procesului de producție”, stabilite de către societate în baza unor Procese verbale de scoatere din gestiune, considerate cheltuieli deductibile la calculul impozitului pe profit, astfel:

- Bon de consum nr..../...2013, cu o valoare de ... lei, cu specificația „Bon consum- proces verbal pierderi tehnologice 2013”, în cont 601;
- Bon de consum nr..../...2013, cu o valoare de ... lei, cu specificația „Bon consum - proces verbal pierderi tehnologice 2013”, în cont 6023;
- Bon de consum nr..../...2013, cu o valoare de ... lei, cu specificația „suc 3 ltr diferenta” în cont 601;
- Bon de consum nr..../...2013, cu o valoare de ... lei, cu specificația „Bon consum- pierderi tehnologice”, în cont 601;

-Bon de consum nr..../...2013, cu o valoare de ... lei, cu specificația „Bon consum- pierderi tehnologice”, în cont 6023;

-Bon de consum nr..../...2013, cu o valoare de ... lei, cu specificația „Bon consum- materiale deteriorate, expirate”, în cont 6023.

Valoarea totală înregistrată în evidența contabilă în cursul anului 2013, ca și pierderi tehnologice și materiale deteriorate, expirate, care nu mai pot fi folosite în procesul tehnologic însumează ... lei.

Prin adresa nr..../...2018, transmisă societății X SRL - în reorganizare judiciară, s-a solicitat prezentarea Normelor de consum proprii necesare pentru fabricarea și îmbutelierea produselor fabricate, respectiv justificarea pierderii tehnologice înregistrate în baza bonurilor de consum redată mai sus, conform prevederilor art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, și pct. 23, lit.e) din HG.44/2004 Normele metodologice de aplicare a codului fiscal.

În data de 05.02.2018, societatea a prezentat organelor de inspecție fiscală următoarele documente:

■Hotărârea adunării generale a asociațiilor de aprobarea a procesului verbal de aprobare a pierderilor nr..../...2013, care prevede: *“....se aprobă pentru fiecare materie primă și materiale pentru ambalat produsele în parte, și anume capace, etichete, bioxid de carbon, preforme și maniere, un procent de 30% ca pierdere tehnologică în procesul de producție. Având în vedere gradul de uzură foarte ridicat a utilajelor folosite în procesul de producție, se va stabili în viitor posibilitatea de reparație a utilajelor pentru reducerea pierderilor tehnologice, dat fiind faptul că înlocuirea cu altele noi este foarte costisitoare”*.

■Proces verbal de constatare a pierderilor nr. ... din data de 03.01.2013, prin care comisia întrunită în data de 03.01.2013, urmare a testelor efectuate, privind utilajele folosite în procesul de producție, datorită vechimii lor, a constatat o pierdere tehnologică la: -capace 45%, etichete 43%, bioxid de carbon 40%, preforme 35%, manere 30%.

■Calculul costului de producție aferent fiecărui produs în parte.

■Centralizatorul calculului costului de producție pentru produsele realizate la 30.09.2013, unde se precizează justificare societății cu privire la pierderile tehnologice înregistrate în evidența contabilă la data de 30.09.2013.

Referitor la aspectul redat mai sus, organele de inspecție fiscală au precizat faptul că, în perioada verificată, societatea a înregistrat în contabilitate următoarele valori privind producția obținută și pierderile tehnologice înregistrate de societate:

An 2013

●producție realizată (cont 711) în sumă de ... lei,

●cheltuieli înregistrate privind pierderi tehnologice în procesul de producție, scoatere din gestiune a mărfurilor deteriorate, materiale de ambalat, materie primă- rebuturi în sumă de ... lei.

Cheltuielile privind pierderile tehnologice înregistrate în evidența contabilă aferentă anului 2013, în sumă de ... lei, reprezintă **21% din producția realizată.**

An 2014

- producție realizată (cont 711) în sumă de ... lei,
- cheltuieli înregistrate privind pierderi tehnologice în procesul de producție, scoatere din gestiune a mărfurilor deteriorate, materiale de ambalat, materie primă - rebuturi în sumă de ... lei.

Cheltuielile privind pierderile tehnologice înregistrate în evidența contabilă aferentă anului 2014, în sumă de ... lei, reprezintă **3,5% din producția realizată.**

An 2015

- producție realizată (cont 711) în sumă de ... lei,
- cheltuieli înregistrate privind pierderi tehnologice în procesul de producție, scoatere din gestiune a mărfurilor deteriorate, materiale de ambalat, materie primă- rebuturi în sumă de ... lei.

Cheltuielile privind pierderile tehnologice înregistrate în evidența contabilă aferentă anului 2015, în sumă de ... lei, reprezintă **4,5% din producția realizată.**

An 2016

- producție realizată (cont 711) în sumă de ... lei,
- cheltuieli înregistrate privind pierderi tehnologice în procesul de producție, scoatere din gestiune a mărfurilor deteriorate, materiale de ambalat, materie primă- rebuturi în sumă de ... lei.

Cheltuielile privind pierderile tehnologice înregistrate în evidența contabilă aferentă anului 2016, în sumă de ... lei, reprezintă **3% din producția realizată.**

Față de cele redate mai sus, cu privire la pierderile tehnologice înregistrate în evidența contabilă (în anul 2013) și cu privire la Hotărârea Adunării Generale a Asociațiilor de aprobare a Procesului Verbal de constatare a pierderilor nr..../...2013, prin care asociatul unic al societății X SRL - în reorganizare judiciară - domnul M... „aprobă un procent de 30% ca pierdere tehnologică în procesul de producție, având în vedere gradul de uzura al utilajelor folosite...se va stabili în viitor posibilitatea de reparație a utilajelor pentru reducerea pierderilor tehnologice...”, organele de inspecție fiscală au făcut următoarele precizări:

- urmare analizării producției realizate în anii 2014, 2015 și 2016, s-a constatat faptul că societatea înregistrează ca și cheltuieli cu pierderile tehnologice un procent mediu acceptat de 4% aplicat asupra producției realizate, față de anul 2013, când societatea aplică un procent de 21% asupra producției realizate;

- față de cele menționate de către domnul M... în Hotărârea Adunării Generale a Asociațiilor de aprobare a Procesului Verbal de constatare a pierderilor nr..../...2013, cu privire la posibila reparație a utilajelor pentru reducerea pierderilor tehnologice, în următorii ani, anului 2013 din

verificarea actelor și documentelor puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală, nu s-au identificat facturi fiscale, procese verbale sau alte documente cu privire la reparații în regie proprie ale utilajelor folosite în procesul de producție, deși, conform celor menționate mai sus, pierderile tehnologice înregistrate în evidența contabilă în perioada următoare anului 2013, au scăzut considerabil;

-deși în luna noiembrie și decembrie 2013, au fost înregistrate un număr de 4 facturi fiscale emise de furnizorii C... I...-E... SRL (Contract nr..../2013) și A... I... SRL, (Contract nr..../...2013), reprezentând „avansuri lucrări de reparații”, înregistrate în evidența contabilă în cont 409 “furnizori debitori”, aceste reparații nu au fost efectuate, fiind stipulat în Contractul nr..../...2013 încheiat cu societatea A... I... SRL faptul ca: ”lucrările de reparații se efectueaza după 15 zile de la data achitării integrale a avansului facturat”.

Organele de inspecție fiscală au menționat faptul că din explicațiile verbale ale doamnei Nincu Simona- contabilă societății, s-a reținut următoarele:

- după achitarea facturilor de avans emise de către societatea A... I... SRL, nu s-a mai putut lua legătura cu aceasta, drept pentru care suma totală de ... lei, (baza impozabilă în sumă de ... lei, înregistrată în cont 409 “furnizori debitori” și TVA în sumă de ... lei, înregistrat inițial în contul 4428), reprezentând avans contract nr..../...2013, înscrisă în factura nr..../...2013, a fost inclusă pe venituri în cont 7588 „alte venituri din exploatare”, în data de 31.03.2015;

- factura nr..../...2013 emisă de A... I... SRL, reprezentând avans contract nr..../...2013, în sumă totală de ... lei, (baza impozabilă în sumă de ... lei, înregistrată în cont 409 “furnizori debitori” și TVA în sumă de ... lei, înregistrat în contul 4428), a fost stornată în data de 01.01.2014, conform fișei de cont 4091.ATP, factura menționată și la punctul 1) de la capitolul Impozit pe profit;

- facturile nr..../...2013, în sumă totală de ... lei, achitată prin virament bancar cu ordin de plată nr. ... din data de ...2013, (baza impozabilă în sumă de ... lei și TVA în sumă de ... lei) și nr..../...2013, în sumă totală de ... lei, neachitată până la data verificării, (baza impozabilă în sumă de ... lei și TVA în sumă de ... lei), emise de furnizorul C... I...-E... SRL, au fost înregistrate în evidența contabilă în cont 409 „furnizori debitori”.

Întrucât societatea a considerat eronat ca fiind deductibile la calculul impozitului pe profit aferent anului 2013, cheltuielile înregistrate în evidența contabilă în baza Bonurilor de consum și a Proceselor verbale de pierderi tehnologice, în sumă de ... lei, prin aplicarea procentului mediu care a rezultat din datele prezentate de societate în perioada următoare a anului 2013, de către organele de inspecție fiscală asupra producției realizate în anul 2013, s-a stabilit faptul că suma de ... lei reprezintă cheltuielă deductibilă la calculul impozitului pe profit aferent trimestrului III. 2013. (... lei producție obținută în anul 2013 x 4% procent mediu = ... lei cheltuielă deductibilă cu pierderi tehnologice aferent anului 2013).

Suma de ... lei (... lei - ... lei = ... lei), este nedeductibilă la calculul impozitului pe profit aferent trimestrului III.2013, fiind încălcate prevederile art.21 alin.(1), coroborat cu art.148 alin.(2) lit.c) din Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările și punctul 12 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal.

La reconsiderarea sumei deductibile din pierderile tehnologice, organele de inspecție fiscală au aplicat și prevederile art.11 alin.(1), reconsiderând operațiunea de scădere din gestiune a pierderilor tehnologice, respectiv reîncadrând forma tranzacției pentru a reflecta un conținut economic similar înregistrărilor de pierderi tehnologice în ceilalți ani analizați (anul 2014, 2015 și 2016).

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 - în reorganizare judiciară - din ..., are sediul social în ..., este înregistrată la ORC Arad sub nr. ..., având C.I.F. ..., are activitate economică cu cod CAEN ... „...”, fiind reprezentată prin administrator special dl. M..., la dosarul contestației fiind anexată, în copie, încheierea civilă nr. .../...2014 prin care se confirmă desemnarea administratorului special dl. M....

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 A.J.F.P. Arad – Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .../...2018, pentru suma parțială de ... lei reprezentând TVA stabilită suplimentară;
- **Deciziei de impunere nr. .../...2018** privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale, emisă de A.J.F.P. Arad – Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .../...2018, pentru suma parțială de ... lei reprezentând bază de impozitare stabilită suplimentar.

III.1. Referitor la capătul de cerere privind contestația formulată împotriva 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. Arad – Inspecție Fiscală în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .../...2018, cu privire la suma parțială de ... lei reprezentând:

... lei - TVA stabilită suplimentar aferentă bazei de impozitare stabilită suplimentar în sumă de ... lei;

... lei - TVA stabilită suplimentar aferentă facturii nr. ... /

...2013 emisă de prestatorul C... I... E...:

III.1.1. Referitor la suma de ... lei reprezentând TVA stabilită suplimentar aferentă bazei de impozitare stabilită suplimentar în sumă de ... lei, cauza supusă soluționării este dacă în mod legal organele de inspecție fiscală au reconsiderat operațiunea de scădere din gestiune a pierderilor tehnologice din anul 2013, respectiv au reîncadrat forma tranzacției pentru a reflecta un conținut economic similar înregistrărilor de pierderi tehnologice în ceilalți ani analizați (anul 2014, 2015 și 2016).

În fapt, din verificarea efectuată asupra modului de înregistrare a cheltuielilor aferent anului 2013, s-a constatat faptul că în perioada 01.09.2013 - 31.12.2013, în baza fișei conturilor "301", și „3023”, societatea înregistrează pe seama conturilor de cheltuieli (cont 6023 „cheltuieli privind ambalajul” și cont 601 „cheltuieli cu materiile prime”), sume reprezentând materiale pentru ambalat și materii prime „care s-au deteriorat în timpul procesului de producție”, stabilite de către societate în baza unor Procese verbale de scoatere din gestiune, considerate cheltuieli deductibile la calculul impozitului pe profit, valoarea totală înregistrată în evidența contabilă în cursul anului 2013, ca și pierderi tehnologice și materiale deteriorate, expirate, care nu mai pot fi folosite în procesul tehnologic însumează ... lei.

Întrucât societatea a considerat ca fiind deductibile la calculul impozitului pe profit aferent anului 2013, cheltuielile înregistrate în evidența contabilă în baza Bonurilor de consum și a Proceselor verbale de pierderi tehnologice, în sumă totală de ... lei, organele de inspecție fiscală au aplicat prevederile art.148 alin.(2) lit.c) din Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările și punctul 12 din Normele metodologice de aplicare a codului fiscal, coroborat cu prevederile art.11 alin.(1), reconsiderând operațiunea de scădere din gestiune a pierderilor tehnologice, respectiv reîncadrând forma tranzacției pentru a reflecta un conținut economic similar înregistrărilor de pierderi tehnologice în ceilalți ani analizați (anul 2014, 2015 și 2016), iar prin aplicarea procentului mediu care a rezultat din datele prezentate de societate în perioada următoare a anului 2013, asupra producției realizate în anul 2013, s-a stabilit faptul că suma de ... lei reprezintă cheltuielă deductibilă la calculul impozitului pe profit aferent trimestrului III.2013. (... lei producție obținută în anul 2013 x 4% procent mediu acceptat = ... lei cheltuielă deductibilă cu pierderi tehnologice aferent anului 2013), rezultând o **TVA dedusă eronat de către societate în sumă de ... lei** (... lei cheltuieli înregistrate de societate – ... lei cheltuieli considerate deductibile de echipa de inspecție fiscală = ... lei cheltuieli nedeductibile x 24% = ... lei).

În drept, se rețin prevederile art.128 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precizează:

www.anaf.ro

„(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.”

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.”

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 (...),”

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 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.”, 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, față de prevederile legale învedereăm petentei că 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 formata din:

- consumul net sau util de materiale (Cn);
- pierderi datorate procesului tehnologic (Pt);
- pierderi netehnologice (Pnt);
- materiale refolosibile rezultate în procesul tehnologic (Mrt).
- materiale refolosibile rezultate în afara procesului tehnologic (Mrat).

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 acestuia 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.

Față de consumurile realizate cu încadrarea în normele proprii, consumurile în plus urmare a depășirii acestor norme, pentru obținerea aceleiași cantități de produse, în condiții normale nu se justifică ca fiind în folosul unor operațiuni taxabile.

Prin includerea în costul efectiv de producție al produselor finite realizate, a valorii cantităților de materii prime și utilități consumate în plus prin depășirea normelor proprii de consum stabilite se mărește în mod artificial costul producției realizate având implicații în rezultatele de performanță ale societății.

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

Prin adresa nr..../...2018, transmisă societății X SRL - în reorganizare judiciară, organele de inspecție fiscală au solicitat prezentarea Normelor de consum proprii necesare pentru fabricarea și îmbutelierea produselor fabricate, respectiv justificarea pierderii tehnologice înregistrate în baza bonurilor de consum redate mai sus, conform prevederilor art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, și pct.23 lit.e) din HG.44/2004 Normele metodologice de aplicare a codului fiscal.

În data de 05.02.2018, societatea a prezentat organelor de inspecție fiscală următoarele documente:

- Hotărârea adunării generale a asociațiilor de aprobarea a procesului verbal de aprobare a pierderilor nr..../...2013, care prevede:
“....se aprobă pentru fiecare materie primă și materiale pentru ambalat produsele în parte, și anume capace, etichete, bioxid de carbon, preforme și maniere, un procent de 30% ca pierdere tehnologică în procesul de producție. Având în vedere gradul de uzură foarte ridicat a utilajelor folosite în procesul de producție, se va stabili în viitor posibilitatea de reparație a utilajelor pentru reducerea pierderilor tehnologice, dat fiind faptul că înlocuirea cu altele noi este foarte costisitoare”.
- Proces verbal de constatare a pierderilor nr. ... din data de 03.01.2013, prin care comisia întrunită în data de 03.01.2013, urmare a testelor efectuate, privind utilajele folosite în procesul de producție, datorită vechimii lor, a constatat o pierdere tehnologică la: -capace 45%, etichete 43%, bioxid de carbon 40%, preforme 35%, manere 30%.
- Calculul costului de producție aferent fiecărui produs în parte.
- Centralizatorul calculului costului de producție pentru produsele realizate la 30.09.2013, unde se precizează justificare societății cu privire la pierderile tehnologice înregistrate în evidența contabilă la data de 30.09.2013.

Referitor la aspectele redate mai sus, trebuie precizat faptul că în perioada verificată, societatea a înregistrat în contabilitate următoarele valori privind producția obținută și pierderile tehnologice înregistrate de societate:

- **în anul 2013**, cheltuielile privind pierderile tehnologice înregistrate în evidența contabilă aferentă anului 2013, în sumă de ... lei, **reprezintă 21% din producția realizată**;
- **în anul 2014**, cheltuielile privind pierderile tehnologice înregistrate în evidența contabilă aferentă anului 2014, în sumă de ... lei, **reprezintă 3,5% din producția realizată**;
- **în anul 2015**, cheltuielile privind pierderile tehnologice înregistrate în evidența contabilă aferentă anului 2015, în sumă de ... lei, **reprezintă 4,5% din producția realizată**;

- **în anul 2016**, cheltuielile privind pierderile tehnologice înregistrate în evidența contabilă aferentă anului 2016, în sumă de ... lei, reprezintă **3% din producția realizată**.

Astfel, urmare analizării producției realizate în anii 2014, 2015 și 2016, s-a constatat faptul că societatea înregistrează ca și cheltuieli cu pierderile tehnologice un procent mediu acceptat de 4% aplicat asupra producției realizate, față de anul 2013, când societatea aplică un procent de 21% asupra producției realizate.

Mai mult, față de cele menționate de către domnul M... în Hotărârea Adunării Generale a Asociațiilor de aprobare a Procesului Verbal de constatare a pierderilor nr.../...2013, cu privire la posibila reparație a utilajelor pentru reducerea pierderilor tehnologice, în următorii ani, trebuie reținut faptul că din verificarea actelor și documentelor puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală, nu s-au identificat facturi fiscale, procese verbale sau alte documente cu privire la reparații în regie proprie ale utilajelor folosite în procesul de producție, deși, conform celor menționate mai sus, pierderile tehnologice înregistrate în evidența contabilă în perioada următoare anului 2013, au scăzut considerabil.

Prin urmare, învederăm faptul că organele de inspecție fiscală au efectuat o analiză detaliată și riguroasă a modului de derulare faptică a operațiunilor legate de pierderile tehnologice înregistrate în evidența contabilă în perioada următoare anului 2013 pentru a determina dacă produsele reziduale rezultate în urma prelucrării reprezintă pentru petentă pierderi tehnologice, urmată de stabilirea tratamentului fiscal corespunzător celor relevate în urma analizei efectuate.

În raport de cele anterior prezentate se reține că sustinerile societății sunt contradictorii, în sensul că organele de inspecție fiscală au constatat că petenta a înregistrat pe lângă pierderi tehnologice și materii prime denumite generic: „*care s-au deteriorat în timpul procesului de producție, materiale deteriorate, expirate, suc 3 ltr. diferenta*”, stabilite de către societate în baza unor Bonuri de consum, de exemplu:

-Bon de consum nr.../...2013, cu o valoare de ... lei, cu specificația „suc 3 ltr diferenta” în cont 601;

-Bon de consum nr.../...2013, cu o valoare de ... lei, cu specificația „Bon consum- pierderi tehnologice”, în cont 601;

-Bon de consum nr.../...2013, cu o valoare de ... lei, cu specificația „Bon consum- pierderi tehnologice”, în cont 6023;

-Bon de consum nr.../...2013, cu o valoare de ... lei, cu specificația „Bon consum- materiale deteriorate, expirate”, în cont 6023,

ori perisabilități (materii prime și materiale deteriorate, expirate din gestiune) nu sunt pierderi tehnologice datorate procesului tehnologic de fabricație, fiind perisabilități care și ele sunt oricum deductibile limitat și nu pot fi asimilate pierderilor tehnologice, dar petenta solicită deductibilitatea integrală a cheltuielilor și acordarea dreptului

de deducere a TVA invocând prevederile legale aplicabile pierderilor tehnologice.

În privința proceselor verbale de scoatere din gestiune a materialelor materii prime degradate, expirate, etc., se reține că acestea nu constituie o normă de consum calculată de specialiști pe baza tehnologiei de fabricație, ci au caracterul unor documente (unele 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, într-adevăr, 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 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 re folosibile rezultate în procesul tehnologic și materiale re folosibile 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 fabricație în parte**, iar pe de altă parte **materialele și materia prima (stocurile) degradate calitativ sau expirate nu pot fi încadrate în categoria pierderilor tehnologice**, așa cum pretinde societatea.

În vederea petentei că trebuie făcută clar **dinstincția între pierderile tehnologice efectiv constatate la sfârșitul fiecărei perioade, pentru fiecare lot de fabricație în parte și perisabilitățile anuale care se stabilesc de agenții economici, conform legii, prin inventare anuale**, în limitele admise, în condițiile în care aceste perisabilități reprezintă scăzămintele care se produc în timpul transportului, manipulării, depozitării și desfacerii mărfurilor, determinate de procese naturale, cum sunt: uscare, evaporare, volatilizare, pulverizare, hidroliza, răcire, înghețare, topire,

oxidare, aderare la pereții vagoanelor sau vaselor în care sunt transportate, descompunere, scurgere, îmbibare, îngrosare, împrăștiere, fărâmițare, spargere, inclusiv procese de fermentare sau alte procese biofizice, în procesul de comercializare sau în rețeaua de distribuție.

Astfel **perisabilități**, precum și cele produse prin neglijență, sustrageri și cele produse din alte cauze imputabile persoanelor vinovate sau cele determinate de cauze de forță majoră, **nu reprezintă pierderi tehnologice** în condițiile în care pierderile tehnologice sunt incluse în normele de consum tehnologic a procesului de producție.

Perisabilitățile produse în condițiile menționate mai sus se aprobă de managerul, directorul sau administratorul persoanei juridice, după caz, la nivelul cantităților efectiv constatate ca pierderi naturale cu ocazia recepționării mărfurilor transportate, a inventarierii sau a predării gestiunii, etc. până la limitele prevăzute de lege.

Astfel, cu atât mai mult, în condițiile în care societatea nu a făcut dovada înregistrării separate a acestora în evidența sa a acestor perisabilități și prin încadrarea materialelor și materiei prime din stoc, degradate calitativ sau expirate la pierderi tehnologice, perisabilități care trebuiau constatate separat prin inventarierea anuală la care era obligată petenta, **organele de inspecție fiscală în mod corect și legal au constatat că există indicii obiective că pierderea tehnologică a fost supradimensionată**, având în vedere că petenta 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 perisabilităților anuale îi revenea și trebuia îndeplinită cu ocazia inventarierii pe anul 2013, potrivit și HG nr. 831/2004 pentru aprobarea Normelor privind limitele admisibile de perisabilitate.

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.

De asemenea învederăm petentei că **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**, aspect asupra căruia organele de inspecție fiscală s-au pronunțat, constatând că societatea a considerat eronat ca fiind deductibile la calculul impozitului pe profit aferent anului 2013, cheltuielile înregistrate în evidența contabilă în baza Bonurilor de consum și a Proceselor verbale de pierderi tehnologice, în sumă totală de ... lei, iar prin aplicarea procentului mediu care a rezultat din datele prezentate de societate în perioada următoare a anului 2013, de către organele de inspecție fiscală asupra producției realizate în anul 2013, s-a stabilit faptul că doar suma de ... lei reprezintă cheltuială deductibilă la calculul impozitului pe profit aferent trimestrului III 2013 (... lei producție obținută în anul 2013 x **4% procent mediu acceptat** = ... lei cheltuială deductibilă cu pierderi tehnologice aferent anului 2013).

În concluzie, organele de inspecție fiscală, în mod legal, au aplicat prevederile art.148 alin.(2) lit.c) din Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările și pct. 12 din Normele metodologice de aplicare a codului fiscal, coroborat cu prevederile art.11 alin.(1) reconsiderând operațiunea de scădere din gestiune a pierderilor tehnologice, respectiv reîncadrând forma tranzacției pentru a reflecta un conținut economic similar înregistrărilor de pierderi tehnologice în ceilalți ani analizați (anul 2014, 2015 și 2016).

În consecință, organele de inspecție fiscală, în mod legal, au constatat că **TVA dedusă eronat de către societate însumează ... lei** (... lei cheltuieli înregistrate de societate – ... lei cheltuieli considerate deductibile de echipa de control = ... lei cheltuieli nedeductibile x 24% = ... lei), în temeiul art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, **se va respinge ca neîntemeiată contestația pentru capătul de cerere referitor la TVA stabilită suplimentar în sumă de ... lei.**

III.1.2. Referitor la suma de ... lei reprezentând TVA stabilită suplimentar aferentă facturii de avans nr.../...2013 emisă de prestatorul C... I... E..., cauza supusă soluționării este să se pronunțe asupra tratamentului fiscal din punct de vedere al deductibilității taxei pe valoarea adăugată aplicabil în cazul avansurilor plătite pentru servicii facturate ce nu au mai fost prestate.

În fapt, cu prilejul inspecției inspectorii fiscali au verificat componența soldului contului 409 “furnizori debitori”, și au constatat că societatea și-a

exercitat dreptul de deducere pentru TVA în sumă de ... lei în baza facturii nr..../...2013 emisă de societatea C... I... E... SRL, cu mențiunea „*avans lucrări de reparații ... conform contract .../2013*”. Deoarece societatea nu a justificat că serviciile au fost achiziționate în folosul operațiunilor sale taxabile, organele de control au respins la deducere TVA, echipa de control a stabilit faptul că suma de ... lei reprezintă TVA dedusă eronat aferentă facturii de avans emisă de furnizorul C... I... E... SRL.

În drept, în conformitate cu prevederile art. 145 alin. (2) lit. a) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

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

a) operațiuni taxabile;

iar potrivit prevederilor art.125¹ alin.(1) pct.1 din același act normativ:

„art. 125¹ Semnificația unor termeni și expresii

(1) În sensul prezentului titlu, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:

*1. **achiziție** reprezintă bunurile și serviciile obținute sau care urmează a fi obținute de o persoană impozabilă, prin următoarele operațiuni: livrări de bunuri și/sau prestări de servicii, efectuate sau care urmează a fi efectuate de altă persoană către această persoană impozabilă, achiziții intracomunitare și importuri de bunuri;”*

Totodată, în conformitate cu prevederile art. 146 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă la data efectuării operațiunilor:

„art. 146 Condiții de exercitare a dreptului de deducere

(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate ori serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155, precum și dovada plății în cazul achizițiilor efectuate de către persoanele impozabile obligate la aplicarea sistemului TVA la încasare, respectiv de către persoanele impozabile care achiziționează bunuri/servicii de la persoane impozabile care au aplicat sistemul TVA la încasare;”

Potrivit acestor prevederi legale, orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată aferentă bunurilor care i-au fost sau urmează să-i fie livrate, adică pentru care s-a transferat sau urmează să se transfere dreptul de proprietate, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile, pentru exercitarea acestui drept persoana impozabilă având obligația să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155 din Codul fiscal. Din

interpretarea textelor de lege mai sus citate, se reține că legiuitorul condiționează acordarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată de îndeplinirea atât a cerințelor de fond cât și a cerințelor de formă, îndeplinirea cerințelor de fond reglementând însăși existența dreptului de deducere, iar cele de formă condițiile de exercitare a acestuia.

Totodată, se reține că îndeplinirea cerințelor de fond presupune realizarea de către persoana impozabilă a unei achiziții, respectiv ca acesteia să i se presteze un serviciu sau să urmeze să i se presteze un serviciu, care să fie destinată utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

Cu alte cuvinte, persoana impozabilă, pentru a avea drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă unui serviciu trebuie să facă în primul rând dovada achiziționării acestuia urmare a operațiunii de prestare a serviciului, efectuată sau care urmează să fie efectuată de o altă persoană impozabilă, operațiune cuprinsă în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată. Ori în speță se reține petenta nu a făcut dovada cu documente (factura prestare de servicii) că prestarea de servicii a avut loc.

În speță, sunt incidente prevederile art.134, art. 134¹, art. 134² din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevede:

„ART. 134 Faptul generator și exigibilitatea - definiții

(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.

(3) Exigibilitatea plății taxei reprezintă data la care o persoană are obligația de a plăti taxa la bugetul statului, conform prevederilor art. 157 alin. (1). Această dată determină și momentul de la care se datorează majorări de întârziere pentru neplata taxei. ”

„ART. 134¹ Faptul generator pentru livrări de bunuri și prestări de servicii

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

„ART. 134² Exigibilitatea pentru livrări de bunuri și prestări de servicii

(2) Prin derogare de la prevederile alin. (1), exigibilitatea taxei intervine:

a) la data emiterii unei facturi, înainte de data la care intervine faptul generator;

b) la data la care se încasează avansul, pentru plățile în avans efectuate înainte de data la care intervine faptul generator. Avansurile reprezintă plata parțială sau integrală a contravalorii bunurilor și serviciilor, efectuată înainte de data livrării ori prestării acestora. ”

Față de cele menționate mai sus, organul de soluționare a contestațiilor reține următoarele aspecte:

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, cu privire la factura nr..../...2013 emisă de C... I... E... SRL, care a fost și achitată de

către societatea verificată, nu au fost prezentate situații de lucrări, rapoarte de lucru, procese verbale de recepție sau alte documente care să justifice prestările efective a serviciilor de reparații, așa cum prevede punctul 48 din Normele metodologice de aplicare a codului fiscal, doar **Raportul de expertiză tehnică** întocmit de către Biroul Local de Expertize Tehnice - Tribunalul Arad în cadrul Dosarului nr..../.../2014/..., întocmit sub nr.... din data de ...2014, pentru inspecția utilajului ..., fără a fi precizată perioada în care au fost realizate reparațiile înscrise în Raportul de expertiză tehnică și în contractul nr..../2013.

De asemenea la Partea II, Punctul B se face precizarea asupra faptului că: reparațiile nu sunt de tipul reparațiilor capitale-RK.

Conform Notei explicative date ca urmare a controlului inopinat, finalizat prin Procesul verbal nr..../...2017, administratorul societății domnul M..., cu privire la pierderile tehnologice înregistrate în anul 2013, a precizat faptul că:

„normele de consum proprii sunt cu pierderi tehnologice între 5 și 10%..... Menționez ca utilajele fiind foarte vechi și neputând întrerupe activitatea pentru a face reparații capitale din acest motiv sunt și pierderile foarte mari”.

De asemenea, cu privire la contractul nr..../2013 încheiat între societatea verificată și societatea C... I... - E... SRL, acesta nu a fost prezentat de către X SRL - în reorganizare judiciară, nici în timpul controlului și nici cu ocazia contestației.

De asemenea, în Procesului verbal de inspecție încheiat la data de ...2014, efectuat în cadrul expertizei tehnice dispuse de Tribunalul Arad, la „Observatii”, se menționează: Sistemul pneumatic, sistem alimentare capse, tablou electric, nu au fost montate și se găsesc la ..., de asemenea nu se precizează perioada în care au fost realizate reparațiile înscrise în raportul de expertiză.

Cu privire la **Raportul de expertiză tehnică** întocmit sub nr.... din data de ...2014 de către Biroul Local de Expertize Tehnice - Tribunalul Arad, raport de expertiză administrat în cauză în cadrul Dosarului nr..../.../2014/..., sub aspect strict procedural este incident principiului general de drept *tempus regit actum*, în condițiile în care perioadei de până la 01.01.2016 nu-i sunt aplicabile prevederile din art.6 din Noul Cod de procedură fiscală, aprobat prin Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, în speță fiind incidente prevederile Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare și prevederile Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, având în vedere cele arătate mai sus, și față de susținerile petentei că instanța a omologat raportul de expertiză administrat în cauză, învedereăm petentei că în etapa procesuală s-a administrat **Raportul de expertiză tehnică** și **nu o expertiza contabilă/fiscală**, în condițiile în care în legătură cu impozitele și taxele la bugetul consolidat al statului există

posibilitatea legală a administrării ca mijloc de probă numai a expertizelor fiscale conform Capitolului I punct 1 din Hotărârea Camerei Consultanților Fiscali nr.13/2008 pentru aprobarea Normelor privind realizarea de expertize fiscale la solicitarea instanțelor judecătorești, organelor de cercetare penală, organelor fiscale sau a altor părți interesate, potrivit căruia: “1. Sfera de cuprindere

Prezentele norme stabilesc cadrul profesional de efectuare a expertizei fiscale asupra obligațiilor persoanelor fizice și juridice prevăzute de Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, a respectării legalității procedurilor fiscale prevăzute de Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, a altor drepturi și obligații privind impozitele, taxele și contribuțiile ce fac obiectul veniturilor la bugetul consolidat al statului.”

De asemenea, din documentele existente la dosarul cauzei, petenta nu a făcut dovada că au fost emise facturi de prestări servicii de către executantul C... I... E..., în condițiile în care nici contractul nr.../2013 încheiat între societatea verificată și societatea C... I... - E... SRL, nu a fost prezentat de către X SRL - reorganizare judiciară, nici în timpul controlului și nici cu ocazia contestației.

Referitor la afirmația petentei că din considerentele hotărârii instanței a rezultat că lucrările de reparații la utilajele din proprietatea X au fost efectuate de executantul C... I... E... în proporție de 84%, nefiind incidente prevederile art.86 din L.85/2006 în sensul că, respectivul contract de reparații a fost executat într-o proporție substanțială, se reține că petenta nu a făcut dovada că a regularizat situația contabilă, factura de avans nr.../...2013 emisă de societatea C... I... E... SRL, cu mențiunea „*avans lucrări de reparații ... conform contract .../2013*”, fiind în soldul contului contului 409 “furnizori debitori”, situația nefiind regularizată până la data controlului (2018), ori în speță a fost dedusă taxa aferentă unei facturi de avans și nu de prestări servicii.

În cauză, învedereăm petentei că prin Tratatul de Aderare țara noastră s-a obligat să respecte jurisprudența Curții Europene de Justiție, relevantă în speță este hotărârea Curții Europene de Justiție în cauza C-107/13 (FIRIN OOD), în care se concluzionează că deducerea taxei pe valoarea adăugată realizată de destinatarul unei facturi întocmite pentru plata unui avans să fie regularizată atunci când această livrare nu este efectuată în final, chiar dacă furnizorul rămâne obligat la plata acestei taxe și nu a rambursat avansul. Mai mult, la paragraful 57 din hotărâre se reține că: [...] „*fără a se aduce atingere dreptului persoanei impozabile de a obține de la furnizorul său, pe căile pertinente din dreptul național, restituirea avansului plătit pentru livrarea de bunuri care nu a fost efectuată în final, împrejurarea că TVA-ul datorat de acest furnizor nu ar fi el însuși regularizat nu are efecte asupra dreptului administrației fiscale de a obține restituirea TVA-ului dedus de această persoană impozabilă ca urmare a plății avansului care corespunde unei astfel de livrări.”*

Referitor la argumentul societății potrivit căruia îndeplinește atât condițiile de formă cât și pe cele de fond prevăzute la art. 145 și 146 din Codul fiscal pentru ca taxa să fie deductibilă, acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei având în vedere că, așa cum s-a precizat mai sus, acordarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată a fost condiționată de legiuitor de îndeplinirea atât a cerințelor de fond, cât și a cerințele de formă, îndeplinirea doar a unei categorii de cerințe, respectiv de formă (deținerea unei facturi emisă în conformitate cu prevederile art.155 din Codul fiscal) sau de fond, nefiind suficientă pentru acordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, iar, în speță, faptul că ulterior facturii de avans serviciile nu au mai fost prestate sau au fost prestate parțial, avea drept consecință obligația petentei de regularizare a taxei pe valoarea adăugată deduse inițial în baza facturii de avans.

Astfel, pentru ca taxa pe valoarea deductibilă să poată deveni exigibilă la momentul plății avansului este necesar ca toate elementele pertinente privind faptul generator, mai precis livrarea sau prestarea viitoare, să fie deja cunoscute și, prin urmare bunurile sau serviciile să fie determinate cu precizie la momentul plății avansului. Ulterior, dacă apar indicații că prestarea servicii pentru care s-a plătit un avans nu se va realiza apare o modificare a elementelor luate în considerare pentru determinarea cuantumului deducerii TVA inițiale și astfel deducerea trebuie diminuată.

Conform prevederilor art. 145 alin. (1) din Codul Fiscal, dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată ia naștere la momentul exigibilității acesteia, iar exigibilitatea reprezintă data la care autoritatea fiscală este îndreptățită să solicite plata taxei de la persoanele obligate la plata acestei taxe.

Exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator, respectiv la data livrării bunurilor sau prestării serviciilor, însă prin derogare, exigibilitatea intervine la data emiterii unei facturi înainte de livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor, sau la data la care se încasează avansul (plata parțială).

Dreptul de deducere a TVA este condiționat de utilizarea achizițiilor în folosul operațiunilor taxabile, așa cum prevede alin.(2) al art.145 din Codul fiscal, respectiv achizițiile să fie urmate de livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor înscrise în contractele încheiate între părți, care să conducă la obținerea de venituri impozabile, și de asemenea, dreptul de deducere a TVA este condiționat de deținerea unei facturi fiscale în conformitate cu prevederile art.155 din Codul fiscal, conform art.146 alin.(1) lit.a) din Lege, mai sus citat.

Prin urmare, persoana impozabilă, pentru a beneficia de acordarea dreptului de deducere a TVA, trebuie să îndeplinească cumulativ condițiile prevăzute de lege, respectiv condiția de a justifica exercitarea acestui drept în baza unei facturi emise în conformitate cu prevederile art.155 din Codul

fiscal și condiția ca factura să fie urmată de efectuarea achizițiilor în folosul operațiunilor taxabile, respectiv pentru obținerea de venituri impozabile, condiții care trebuie îndeplinite inclusiv în cazul facturilor de avansuri emise de furnizori.

Deci, deducerea TVA din facturile de avans implică automat efectuarea livrărilor de bunuri sau a prestațiilor de servicii înscrise în contractele încheiate între părți.

În cazul de față, pentru ca societatea comercială contestatoare să aibă drept de deducere a TVA pentru facturile de avansuri, prezentate mai sus, trebuie să dovedească faptul că, ulterior avansului, societatea furnizoare a prestat pentru această societate beneficiară serviciile menționate în contractul încheiat între părți, deci faptul că avansul s-a finalizat printr-o livrare de bunuri sau o prestare de servicii.

Însă, această condiție nu a fost îndeplinită, întrucât factura de avans nu au fost urmate de prestarea serviciilor contractate, servicii care să fie utilizate în folosul operațiunilor taxabile ale societății contestatoare.

Drept urmare, chiar dacă societatea comercială contestatoare a prezentat facturi de avansuri emise de furnizori în conformitate cu prevederile art.155 din Codul fiscal, totuși nu a îndeplinit și condiția privind deductibilitatea TVA prevăzută la art.145 alin.(2) lit.a) din Codul fiscal, respectiv avansurile să fie destinate operațiunilor taxabile.

Ulterior, dacă apar indicații că prestarea de servicii pentru care s-a plătit un avans nu se va realiza, rezultă clar că emiterea facturilor de avansuri a fost realizată doar pentru ca societatea contestatoare să beneficieze (eronat) de dreptul de deducere a TVA înscrisă în facturi, rezultând o modificare a elementelor luate în considerare pentru determinarea cuantumului deducerii TVA inițiale și astfel deducerea trebuie diminuată.

Întrucât achizițiile de servicii nu au avut loc, ele nu au condus la realizarea de operațiuni taxabile, astfel că, prin emiterea facturilor de avansuri, nu s-a urmărit realizarea unui scop economic al tranzacțiilor, întrucât operațiunile nu s-au finalizat printr-o prestare de servicii urmată de emiterea unei facturi de prestări de servicii.

Astfel, nefiind îndeplinită una din condițiile de exercitare a dreptului de deducere a TVA, respectiv achizițiile să fie utilizate în folosul operațiunilor taxabile, condiție prevăzută la art.145 alin.(2) lit.a) din Codul fiscal, rezultă că societatea nu are drept de deducere pentru TVA în sumă de ... lei înscrisă în factura de avans, neurmată de finalizarea prestării și emiterea facturii de prestări de servicii.

Petenta nu a prezentat nici organelor de inspecție fiscală și nici în etapa de soluționare a contestației, potrivit art.72 - 73 Cod procedură fiscală, coroborat cu art.276 alin.(1) (4) Cod procedură fiscală, vreun înscris de natura mijloacelor de probă reglementat de Codul de procedură fiscală care să demonstreze legalitatea pretențiilor petentei.

În conformitate cu prevederile art.72 și art.73 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

“Art. 72 Forța probantă a documentelor justificative și evidențelor contabile. Documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului/plătitorului constituie probe la stabilirea bazei de impozitare. În cazul în care există și alte acte doveditoare, acestea vor fi luate în considerare la stabilirea bazei de impozitare”.

Art. 73 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. (...).”

Incidente speței sunt și prevederile art.276 alin.(1) (4) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care stipulează:

“(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. (...)

(4) Contestatorul, intervenienții sau împuterniciții acestora poate/pot să depună probe noi în susținerea cauzei. În această situație, organului fiscal emitent al actului administrativ fiscal atacat sau organului care a efectuat activitatea de control, după caz, i se oferă posibilitatea să se pronunțe asupra acestora.”

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 contestatara este cea 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 contestatarei.

Față de prevederile legale și având în vedere că pe parcursul căii administrative de atac nu sunt aduse în susținere documente care să combată constatările organelor de inspecție fiscală, se vor menține ca legale constatările organelor de inspecție fiscală cu privire la neacordarea dreptului de deducere a TVA în sumă de ... lei aferentă avansului.

În consecință, se vor aplica prevederile art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, coroborate 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.”,

*și în consecință, **se va respinge contestația ca neîntemeiată cu privire la TVA în sumă de ... lei.***

III.3. Cu privire la Decizia de impunere nr. .../...2018 privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale, pentru suma parțială de ... lei reprezentând bază de impozitare stabilită suplimentar, cauza supusă soluționării este dacă în mod legal organele de inspecție fiscală au reconsiderat operațiunea de scădere din gestiune a pierderilor tehnologice din anul 2013, respectiv au reîncadrat forma tranzacției pentru a reflecta un conținut economic similar înregistrărilor de pierderi tehnologice în ceilalți ani analizați (anul 2014, 2015 și 2016).

Prin **Decizia de impunere nr. .../...2018** privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale, emisă de A.J.F.P. Arad – Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .../...2018, au fost stabilită suplimentar o bază de impozitare în sumă de ... lei.

Petenta **contestă parțial** Decizia de impunere nr. .../...2018 privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale, doar cu privire la suma parțială de ... lei reprezentând bază de impozitare stabilită suplimentar.

În fapt, din verificarea efectuată asupra modului de înregistrare a cheltuielilor aferent anului 2013, s-a constatat faptul că în perioada 01.09.2013 - 31.12.2013, în baza fișei conturilor ”301”, și „3023”, societatea înregistrează pe seama conturilor de cheltuieli (cont 6023 „cheltuieli privind ambalajul” și cont 601 „cheltuieli cu materiile prime”), sume reprezentând materiale pentru ambalat și materii prime „care s-au deteriorat în timpul procesului de producție”, stabilite de către societate în baza unor Procese verbale de scoatere din gestiune, considerate cheltuieli deductibile la calculul impozitului pe profit, valoarea totală înregistrată în evidența contabilă în cursul anului 2013, ca și pierderi tehnologice și materiale deteriorate, expirate, care nu mai pot fi folosite în procesul tehnologic însumează ... lei.

Întrucât societatea a considerat eronat ca fiind deductibile la calculul impozitului pe profit aferent anului 2013, cheltuielile înregistrate în evidența contabilă în baza Bonurilor de consum și a Proceselor verbale de pierderi tehnologice, în sumă de ... lei, prin aplicarea procentului mediu care a rezultat din datele prezentate de societate în perioada următoare a anului 2013, de către organele de inspecție fiscală asupra producției realizate în anul 2013, s-a stabilit faptul că suma de ... lei reprezintă cheltuielă

deductibilă la calculul impozitului pe profit aferent trimestrului III 2013 (... lei producție obținută în anul 2013 x 4% procent mediu = ... lei cheltuială deductibilă cu pierderi tehnologice aferent anului 2013).

Suma de **... lei** (... lei - ... lei = ... lei), este nedeductibilă la calculul impozitului pe profit aferent trimestrului III 2013, fiind încălcate prevederile art.21 alin.(1), coroborat cu art.148 alin.(2) lit.c) din Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările și punctul 12 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal.

La reconsiderarea sumei deductibile din pierderile tehnologice, organele de inspecție fiscală au aplicat și prevederile art.11 alin.(1), reconsiderând operațiunea de scădere din gestiune a pierderilor tehnologice, respectiv reîncadrând forma tranzacției pentru a reflecta un conținut economic similar înregistrărilor de pierderi tehnologice în ceilalți ani analizați (anul 2014, 2015 și 2016).

În drept, potrivit art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se arată:

“(1) Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare”.

La **art.21 alin.(1)** din același act normativ, se prevede:

“(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.”

Conform **pct.22 din HG nr.44/2004** pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal :

“22. Cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile sunt cheltuielile înregistrate cu realizarea și comercializarea bunurilor, prestarea serviciilor sau executarea lucrărilor, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.”

Potrivit prevederilor **art.11 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal**: „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”.

Pentru a defini mai clar ce înseamnă o tranzacție care nu are un scop economic, **pct. 4 din H.G. nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare** a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, stipulează:

“În sensul prevederilor art. 11 alin. (1) din Codul fiscal, prin tranzacție fără scop economic se înțelege orice tranzacție/activitate care nu este destinată să producă avantaje economice, beneficii, profituri și care determina, în

mod artificial ori conjunctural, o situație mai favorabilă. În situația reîncadrării formei unei tranzacții/activități pentru ajustarea efectelor fiscale se aplica regulile de determinare specifice impozitelor, taxelor și a contribuțiilor sociale obligatorii reglementate de Codul fiscal.”

În drept, OPANAF nr.3.706/2015 pentru aprobarea modelului și conținutului formularului „Decizie privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale”, la Anexa 2 precizează:

“ANEXA 2 INSTRUCȚIUNI de completare a formularului "Decizie privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale"

Formularul "Decizie privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale" reprezintă actul administrativ fiscal emis de organele de inspecție fiscală în aplicarea prevederilor legale pentru comunicarea rezultatelor inspecțiilor fiscale atât la persoane juridice, cât și la persoane fizice, conform Legii nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

Formularul "Decizie privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale" se va completa la finalizarea unei inspecții fiscale generale sau parțiale pentru obligațiile fiscale pentru care s-a constatat că baza de impozitare se modifică, dar fără stabilirea de obligații fiscale.”

„2. "Date privind obligațiile fiscale supuse inspecției fiscale" va cuprinde:

2.1.1. "Motivul de fapt": se vor înscrie constatările care au condus la concluzia că baza de impunere se modifică.”

În speță, baza impozabilă în sumă de ... lei determinată de petentă și reprezentând pierdere înregistrată în perioada 01.01.2013-31.03.2016, a fost diminuată, în urma controlului, cu suma de ... lei (din care petenta contestă doar suma de ... lei), fără stabilirea de obligații fiscale în ceea ce privește impozitul pe profit, motiv pentru care organele de inspecție fiscală au întocmit Decizia de impunere nr. .../...2018 privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale.

În ceea ce privește susținerea petentei că măsura organului fiscal este în profundă neconcordanță cu prevederile fiscale specifice impozitului pe profit, invocând pct. 23 din HG 44/2004 din Normele de aplicare a Codului fiscal, susținând că reiese, cu valoare de principiu, aceea că privitor la acordarea deductibilității la calculul impozitului pe profit a cheltuielilor reprezentând pierderi tehnologice prevăzute în norme de consum proprii, acest drept este conferit expres de lege contribuabilului, prin dispoziții legale imperative care trebuie a fi aplicate ca atare, mai mult, pierderile tehnologice prevăzute în normele de consum proprii ale contribuabilului nu reprezintă din punct de vedere juridic o tranzacție (norma de consum fiind un act unilatelar, nu o convenție în sens juridic), deci, nici nu pot forma obiect de analiză, interpretare, sau reconsiderare, din partea organului fiscal în baza art.11 alin.(1) Cod fiscal, învederăm din nou petentei următoarele:

- susținerile societății sunt contradictorii, în sensul că organele de inspecție fiscală au constatat că petenta a înregistrat pe lângă pierderi tehnologice și

materii prime denumite generic: „care s-au deteriorat în timpul procesului de producție, materiale deteriorate, expirate, suc 3 ltr. diferenta”, stabilite de către societate în baza unor Bonuri de consum, de exemplu:

-Bon de consum nr..../...2013, cu o valoare de ... lei, cu specificația „suc 3 ltr diferenta” în cont 601;

-Bon de consum nr..../...2013, cu o valoare de ... lei, cu specificația „Bon consum- pierderi tehnologice”, în cont 601;

-Bon de consum nr..../...2013, cu o valoare de ... lei, cu specificația „Bon consum- pierderi tehnologice”, în cont 6023;

-Bon de consum nr..../...2013, cu o valoare de ... lei, cu specificația „Bon consum- materiale deteriorate, expirate”, în cont 6023,

ori **perisabilități (materii prime și materiale deteriorate, expirate din gestiune) nu sunt pierderi tehnologice datorate procesului tehnologic de fabricație, fiind perisabilități care și ele sunt oricum deductibile limitat și nu pot fi asimilate pierderilor tehnologice, dar petenta solicită deductibilitatea integrală a cheltuielilor și acordarea dreptului de deducere a TVA invocând prevederile legale aplicabile pierderilor tehnologice.**

- cu privire bonurile de consum și procesele verbale de scoatere din gestiune a materialelor materii prime degradate, expirate, etc., se reține că acestea nu constituie un temei pentru o normă de consum calculată de specialiști pe baza tehnologiei de fabricație, ci au caracterul unor documente (unele 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.

De asemenea, se reține că petenta nu a prezentat în etapa de soluționare a contestației, potrivit art.72 - 73 Cod procedură fiscală, coroborat cu art.276 alin.(1) (4) Cod procedură fiscală, vreun înscris de natura mijloacelor de probă reglementat de Codul de procedură fiscală, care să demonstreze legalitatea pretențiilor petentei și să infirme constatările organelor de inspecție fiscală pentru acest capăt de cerere.

În conformitate cu prevederile art.72 și art.73 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

“Art.72 Forța probantă a documentelor justificative și evidențelor contabile. Documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului/plătitorului constituie probe la stabilirea bazei de impozitare. În cazul în care există și alte acte doveditoare, acestea vor fi luate în considerare la stabilirea bazei de impozitare”.

Art. 73 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. (...),

incidente speței fiind și prevederile art.276 alin.(1) (4) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care stipulează:

“(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. (...)”

(4) Contestatorul, intervenienții sau împuterniciții acestora poate/pot să depună probe noi în susținerea cauzei. În această situație, organului fiscal emitent al actului administrativ fiscal atacat sau organului care a efectuat activitatea de control, după caz, i se oferă posibilitatea să se pronunțe asupra acestora.”

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 contestatara este cea 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 contestatarei, iar în situația în care petenta pretinde acordarea dreptului de deducere, are obligația legală de a justifica acest drept, respectiv de a prezenta documentele prevăzute de lege pentru deducere.

Pe cale de consecință susținerea petentei, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei, fiind o simplă afirmație pro-cauza, câtă vreme nu este justificată cu documente justificative întocmite în condițiile legii.

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 fabricație în parte, iar pe de altă parte **materialele și materia primă (stocurile) degradate calitativ sau expirate nu pot fi încadrate în categoria pierderilor tehnologice**, așa cum pretinde societatea.

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.

De asemenea învederăm din nou petentei că **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, aspect asupra căruia organele de inspecție fiscală s-au pronunțat, constatând că societatea a considerat eronat ca fiind deductibile la calculul impozitului pe profit aferent anului 2013, cheltuielile înregistrate în evidența contabilă în baza Bonurilor de consum și a Proceselor verbale de pierderi tehnologice, în sumă totală de ... lei, iar prin aplicarea procentului mediu care a rezultat din datele prezentate de societate în perioada următoare a anului 2013, de către organele de inspecție fiscală asupra producției realizate în anul 2013, s-a stabilit faptul că doar suma de ... lei reprezintă cheltuială deductibilă la calculul impozitului pe profit aferent trimestrului III 2013 (... lei producție obținută în anul 2013 x **4% procent mediu acceptat** = ... lei cheltuială deductibilă cu pierderi tehnologice aferent anului 2013).

Astfel, în mod legal, organele de inspecție fiscală au constatat că suma de **... lei** (... lei - ... lei = ... lei), este nedeductibilă la calculul impozitului pe profit aferent trimestrului III 2013, fiind încălcate prevederile art.21 alin.(1), coroborat cu art.148 alin.(2) lit.c) din Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările și punctul 12 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal. La reconsiderarea sumei deductibile din pierderile tehnologice, organele de inspecție fiscală au aplicat și prevederile art.11 alin.(1), reconsiderând operațiunea de scădere din gestiune a pierderilor tehnologice, respectiv reîncadrând forma tranzacției pentru a reflecta un conținut economic similar înregistrărilor de pierderi tehnologice în ceilalți ani analizați (anul 2014, 2015 și 2016).

În concluzie, se face precizarea că, în măsura în care aspectele prezentate la pct. III.1.1. al prezentei - referitor la bazei de impozitare stabilită suplimentar în sumă de ... lei, respectiv dacă în mod legal organele de inspecție fiscală au reconsiderat operațiunea de scădere din gestiune a pierderilor tehnologice din anul 2013, respectiv au reîncadrat forma tranzacției pentru a reflecta un conținut economic similar înregistrărilor de pierderi tehnologice în ceilalți ani analizați (anul 2014, 2015 și 2016) - sunt aplicabile și în ceea ce privesc aceleași cheltuieli cu operațiunea de scădere din gestiune a pierderilor tehnologice din anul 2013, **se mențin ca fiind considerente și în ce privește soluționarea acestui capăt de cerere.**

Având în vedere cele expuse anterior, este justificată încadrarea de către organele de inspecție fiscală a cheltuielii de ... lei reprezentând pierderi tehnologice aferent anului 2013, ca și cheltuială nedeductibilă și în consecință, stabilirea **suplimentară a unei baze de impozitare pe anul 2013, în sumă de ... lei**, motiv pentru care se va **respinge ca neîntemeiată** contestația pentru acest capăt de cerere.

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 formulate de X SRL - în reorganizare judiciară - din ..., 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 A.J.F.P. Arad – Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .../...2018, pentru suma parțială de **... lei** reprezentând TVA stabilită suplimentară.

2. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate de X SRL - în reorganizare judiciară - din ..., împotriva Deciziei de impunere nr. .../...2018 privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale, emisă de A.J.F.P. Arad – Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .../...2018, pentru suma parțială de **... lei** reprezentând bază de impozitare stabilită suplimentară.

Decizie se comunică la:

- Societatea X SRL - în reorganizare judiciară - din ...;
- A.J.F.P. Arad – Inspecție Fiscală, cu aplicarea prevederilor pct.7.6. din OPANAF nr.3741/2015.

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

DIRECTOR GENERAL