

MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
AGENTIA NATIONALĂ DE ADMINISTRARE FISCALĂ
DIRECTIA GENERALĂ A FINANTELOR PUBLICE A JUDEȚULUI P R A H O V A
Biroul Solutionare Contestatii

DECIZIA Nr. 115 din 12 mai 2010

Cu adresa nr./....., inregistrata la Directia Generala a Finantelor Publice Prahova sub nr./....., **Activitatea de Inspectie Fiscala** din cadrul D.G.F.P. Prahova a inaintat dosarul contestatiei formulata de **S.C. "....." S.R.L.** din, Jud. Prahova, impotriva *Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. din2010* emisa de reprezentanti ai Activitatii de Inspectie Fiscala Prahova.

Decizia de impunere nr./.....2010 a avut la baza masurile stabilite de organele de control prin Raportul de inspectie fiscala incheiat in data de2010 si inregistrat la organul fiscal sub nr./.....2010.

Obiectul contestatiei il constituie suma totala de lei reprezentand:

- lei - TVA colectata suplimentar la control;
- lei - majorari de intarziere aferente TVA de plata.

Contestatia a fost depusa in termenul legal de 30 zile prevazut de art.207 alin.(1) din O.G. nr.92/24.12.2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata in data de 31.07.2007 - Titlul IX "*Solutionarea contestatiilor formulate impotriva actelor administrative fiscale*".

Procedura fiind indeplinita, s-a trecut la analiza pe fond a contestatiei.

I . - Sustinerile societatii contestatoare sunt urmatoarele:

"[...] Urmare a verificarii s-a stabilit:

1) *Un TVA suplimentar de plata in suma de lei si majorari aferente in suma de lei reprezentand TVA calculat la o baza impozabila stabilita suplimentar in suma de lei, reprezentand cheltuieli cu materii prime achizitionate din tara pentru realizarea produselor facturate la clienti din Comunitatea Europeana in baza unor comenzi, produse care au fost refuzate calitativ de catre partener.*

Prin raportul intocmit aceste cheltuieli au fost incadrate in mod eronat ca fiind nedeductibile, operatiunea fiind asimilata unei livrari de bunuri potrivit art 128, alin(4), lit d) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

In sustinerea contestarii acestei sume precizam ca in Legea 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, art 128 alin (8) se mentioneaza ca "nu se considera livrare de bunuri cu plata bunurile de natura stocurilor degradate calitativ, care nu mai pot fi valorificate" si perisabilitatile prevazute de lege, ele fiind neimputabile, prezentand defecte calitative in sensul ca prezentau zgarieturi, asa cum rezulta si din corespondenta cu clientul nostru. Totodata mai precizam ca aceste defecte calitative au intervenit in timpul transportului si se incadreaza in limita perisabilitatilor legale stabilite prin Hotararea 831/2004 privind limitele perisabilitatilor. Referitor la refuzurile privind culoarea neconforma precizam ca produsele noastre parcurg in procesul de productie un flux de securizare in care acestea trebuie polimerizate la o temperatura de 700C, dar, din cauza fluctuatiei de current electric existent in retea acesta temperatura nu se poate stabili la 700C, ci undeva in intervalul 680-720C. [...]."

II. - Prin Raportul de inspectie fiscala incheiat in data de2010 de reprezentantii Activitatii de Inspectie Fiscala din cadrul D.G.F.P. Prahova la S.C. "....." S.R.L. din, s-au mentionat urmatoarele, referitor la sumele contestate:

"[...] Taxa pe valoarea adaugata colectata [...]"

c.1. Livrari intracomunitare de bunuri: [...]

In urma verificarii efectuate s-a constatat ca in perioada - 2009, societatea a inregistrat in evidenta contabila refuzuri calitative la diverse comenzi primite de la partenerii din Comunitatea Europeana, pentru care a intocmit note de credit (anexa nr.1.1) si a stornat din venituri sumele aferente refuzurilor. Conform anexei nr.1.1 privind situatia consumurilor aferente veniturilor stornate, furnizate de societate din evidenta contabila, cheltuielile cu materia prima consumata pentru realizarea produselor facturate au fost in suma de lei.

Din aceasta suma, lei reprezinta cheltuieli cu materia prima achizitionata din tara, pentru care societatea a dedus TVA in suma de lei, restul de lei reprezentand cheltuieli cu materia prima achizitionata din Comunitatea Europeana.

Intrucat bunurile aferente facturilor de stornare nu mai exista fizic, acestea fiind lipsa in gestiune din alte motive decat cele prevazute la art.128, alin.(8), lit. a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, operatiunea este asimilata unei livrari de bunuri potrivit art.128, alin.(4), lit.d) din acelasi act normativ, prin urmare la control s-a colectat TVA suplimentar in suma de lei (..... lei x 19%). [...]."

Din mesajele anexate la notele de credit a rezultat ca refuzurile sunt datorate exclusiv din vina furnizorului S.C. S.R.L. Romania. [...].

Refuzurile s-au datorat in principal, nerespectarii comenzilor primite de la clienti, in ceea ce priveste calitatea si unele conditii tehnice.

Produsele finite livrate in Comunitatea Europeana nu s-au returnat societatii S.R.L. Romania, acestea ramanand la beneficiar, societatea nejustificand cu documente (CMR sau alte documente de transport), returnarea acestora si intrarea in gestiune sau modul de valorificare a produselor care sa justifice cheltuielile efectuate. Astfel, nu se justifica deductibilitatea cheltuielilor efectuate pentru produsele finite livrate in comunitate si apoi stornate din venituri. Pe baza consumului mediu de materii prime stabilit de societate (anexa nr. 1.1) organele de control au determinat costul de productie aferent veniturilor stornate.

Pentru diferenta suplimentara stabilita la control in suma de lei au fost calculate majorari de intarziere in baza art.120 alin.(2) din O.G. nr. 92/2003 @ privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare in suma de lei [...].

Taxa pe valoarea adugata de rambursat [...]

In urma verificarii efectuate in perioada 2009 - 2009, situatia TVA se prezinta astfel: [...]

TVA de rambursat la control lei;

TVA de rambursat societate lei;

Diferente suplimentare la control lei;

Majorari de intarziere lei. [...]. "

III. - Din analiza documentelor anexate dosarului cauzei si avand in vedere legislatia in vigoare din perioada verificata, rezulta urmatoarele:

* **Raportul de inspectie fiscala incheiat in data de2010** de organele fiscale apartinand D.G.F.P. Prahova - Activitatea de Inspectie Fiscala a avut ca obiectiv verificarea modului de constituire, declarare si virare a TVA pentru perioada2009 -2009, in vederea solutionarii decontului de TVA cu suma negativa si optiune de rambursare aferent lunii 2009 depus de S.C. "....." S.R.L. din la A.F.P. sub nr./.....2010.

Obiectul principal de activitate al societatii il constituie "... - cod CAEN

Organele de inspectie fiscala au constatat ca in perioada verificata, respectiv - 2009, societatea comerciala a stornat o parte din veniturile inregistrate din livrarile intracomunitare de bunuri (geamuri). Veniturile stornate sunt aferente unor **refuzuri de marfa degradata calitativ** si s-au realizat in baza unor note de credit intocmite de S.C. "....." S.R.L. si nu in baza unor facturi de stornare.

Din corespondenta purtata pe e-mail intre furnizorul S.C. "....." S.R.L. si beneficiarii din Comunitatea Europeana, anexata la notele de credit, a rezultat faptul ca degradarea calitativa a marfurilor a fost cauzata exclusiv de furnizor, motivele refuzurilor fiind nerespectarea cerintelor de calitate si unele conditii tehnice.

Organele de inspectie fiscala au retinut si faptul ca produsele finite livrate in Comunitate nu au fost returnate societatii furnizoare din Romania, acestea ramanand la beneficiari, S.C. "....." S.R.L. nejustificand cu documente returnarea marfurilor si intrarea lor in gestiune sau modul de valorificare a produselor degradate calitativ.

Conform principiului contabilitatii privind recunoasterea veniturilor in contrapartida cu cheltuielile aferente, la control s-a concluzionat ca societatea comerciala verificata nu avea dreptul sa-si diminueze veniturile fara a influenta fiscal si costurile efectuate pentru obtinerea acestora.

Astfel, pe baza consumului mediu de materii prime stabilit de societate, organele de control, acceptand veniturile stornate, au determinat costul de productie aferent produselor facturate (veniturilor stornate), rezultand cheltuieli cu materia prima consumata in suma totala de lei, din care lei reprezinta cheltuieli cu materia prima achizitionata din tara, pentru care societatea a dedus TVA in suma de lei, iar diferenta de lei (..... lei - lei) reprezinta cheltuieli cu materia prima achizitionata din Comunitatea Europeana.

Conform prevederilor art. 128 alin.(4) lit.d) din Codul fiscal, la control s-a asimilat lipsa in gestiune a bunurilor degradate calitativ, pentru care societatea comerciala a stornat veniturile aferente, cu o livrare efectuata cu plata, pentru care s-a colectat TVA suplimentar in suma de lei (..... lei x 19%), conform prevederilor art. 137 alin.(1) lit.c) din Codul fiscal. Intrucat pentru lunile si 2009 societatea comerciala a beneficiat de rambursare de TVA cu control ulterior, pentru diferenta suplimentara stabilita la control in suma de lei au fost calculate majorari de intarziere in suma de lei, conform prevederilor art.120 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, actualizata.

* Prin **contestatia formulata**, societatea comerciala invoca prevederile **art. 128 alin.(8) din Codul fiscal**, respectiv faptul ca nu se considera livrare de bunuri cu plata bunurile de natura stocurilor degradate calitativ, care nu mai pot fi valorificate si perisabilitatile in limitele prevazute de lege. Se sustine ca bunurile refuzate de partenerii externi nu sunt imputabile, ele prezentau defecte calitative care au intervenit in timpul transportului si care se incadreaza in limita perisabilitatilor legale stabilite prin H.G. nr. 831/2004 privind limitele perisabilitatilor. Referitor la refuzurile privind culoarea neconforma, se sustine ca defectele calitative au fost cauzate de fluctuatiile tensiunii curentului electric. In ceea ce priveste **dovada distrugerii produselor**, societatea comerciala a anexat contestatiei mail-urile primite de la partenerii externi prin care se solicita acordul privind distrugerea produselor degradate calitativ.

* **Legislatia in vigoare din perioada analizata precizeaza urmatoarele:**

- **Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal**, cu modificarile si completarile ulterioare:

"Art. 128. - [...]

(4) Sunt asimilate livrarilor de bunuri efectuate cu plata urmatoarele operatiuni: [...]

d) bunurile constatate lipsa din gestiune, cu exceptia celor la care se face referire la alin. (8) lit. a)-c).

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

a) bunurile distruse ca urmare a unor calamitati naturale sau a unor cauze de forta majora, precum si bunurile pierdute ori furate, dovedite legal, astfel cum sunt prevazute prin norme;

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

c) perisabilitatile, in limitele prevazute prin lege; [...].

Art. 137. - (1) Baza de impozitare a taxei pe valoarea adaugata este constituita din: [...]

c) pentru operatiunile prevazute la art. 128 alin. (4) si (5), [...], pretul de cumparare al bunurilor respective sau al unor bunuri similare ori, in absenta unor astfel de preturi de cumparare, pretul de cost, stabilit la data livrarii. [...]."

- **Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003** privind Codul fiscal, aprobate prin **H.G. nr. 44/2004**, cu modificarile si completarile ulterioare:

"6. - [...]

(9) In sensul art. 128 alin. (8) lit. b) din Codul fiscal, nu se considera livrare de bunuri cu plata bunurile de natura stocurilor degradate calitativ, care nu mai pot fi valorificate, daca sunt indeplinite in mod cumulativ urmatoarele conditii:

a) bunurile nu sunt imputabile;

b) degradarea calitativa a bunurilor se datoreaza unor cauze obiective dovedite cu documente;

c) se face dovada ca s-au distrus bunurile si nu mai intra in circuitul economic.

(10) Prevederile art. 148 si 149 din Codul fiscal, referitoare la ajustarea dreptului de deducere, nu se aplica in situatiile in care, conform art. 128 alin. (8) din Codul fiscal, nu se considera ca are loc o livrare de bunuri cu plata, cu exceptia casarii activelor corporale fixe. [...]."

- **H.G. nr. 831/2004 pentru aprobarea Normelor privind limitele admisibile de perisabilitate la marfuri in procesul de comercializare:**

"Art. 1. - Prin perisabilitati, in sensul prezentelor norme, se intelege scazamintele care se produc in timpul transportului, manipularii, depozitarii si desfacerii marfurilor, determinate de procese naturale cum sunt: uscare, evaporare, volatilizare, pulverizare, hidroliza, racire, inghetare, topire, oxidare, aderare la peretii vagoanelor sau ai vaselor in care sunt transportate, descompunere, scurgere, imbibare, ingrosare, imprastiere, faramitare, spargere, inclusiv procese de fermentare sau alte procese biofizice, in procesul de comercializare in retea de distributie (depozite cu ridicata, unitati comerciale cu amanuntul si de alimentatie publica).

Art. 2. - Nu constituie perisabilitati pierderile incluse in normele de consum tehnologic, precum si cele produse prin neglijenta, sustrageri si cele produse din alte cauze imputabile persoanelor vinovate sau cele determinate de cauze de forta majora."

* **Avand in vedere cele prezentate mai sus**, se constata ca in mod corect organele de inspectie fiscala au procedat la ajustarea dreptului de deducere a TVA aferenta materiei prime achizitionata din tara, utilizata la realizarea produselor facturate pentru care au fost stornate veniturile, **intrucat:**

- Conform prevederilor **art. 128 alin.(4) lit.d) din Codul fiscal**, sunt asimilate livrarilor de bunuri efectuate cu plata **bunurile constatate lipsa din gestiune**, cu exceptia celor la care se face referire la art. 128 alin. (8) lit. a)-c) din lege, respectiv: "a) bunurile distruse ca urmare a unor calamitati naturale sau a unor cauze de forta majora, precum si bunurile pierdute ori furate, dovedite legal, astfel cum sunt

prevazute prin norme; b) bunurile de natura stocurilor degradate calitativ, care nu mai pot fi valorificate, precum si activele corporale fixe casate, in conditiile stabilite prin norme; c) perisabilitatile, in limitele prevazute prin lege."

Insa, asa cum rezulta din documentele anexate notelor de credit, refuzurile de marfa s-au datorat unor defecte calitative, iar societatea comerciala nu a facut dovada ca bunurile nu mai puteau fi valorificate.

De asemenea, nu au fost indeplinite conditiile prevazute la **pct. 6 alin.(9)** din Normele metodologice aprobate prin **H.G. nr. 44/2004**, referitoare la art. 128 alin.(8) lit.b) din lege, pentru ca lipsa din gestiune a bunurilor sa nu fie asimilata cu o livrare efectuata cu plata, respectiv: "(9) In sensul art. 128 alin. (8) lit. b) din Codul fiscal, nu se considera livrare de bunuri cu plata bunurile de natura stocurilor degradate calitativ, care nu mai pot fi valorificate, daca sunt indeplinite in mod cumulativ urmatoarele conditii:

- a) bunurile nu sunt imputabile;
- b) degradarea calitativa a bunurilor se datoreaza unor cauze obiective dovedite cu documente;
- c) se face dovada ca s-au distrus bunurile si nu mai intra in circuitul economic."

Astfel, societatea comerciala nu a dovedit cu documente ca **degradarea calitativa a bunurilor** s-a datorat unor cauze obiective. Desi se sustine ca defectele calitative au intervenit pe timpul transportului, totusi nu se face dovada sustinerii cu documente (CMR completate la rubrica speciala cu cantitatea si tipul produselor depreciate pe timpul transportului), iar daca transportatorul era responsabil de calitatea produselor transportate, produsele depreciate puteau fi imputate transportatorului.

Se sustine, de asemenea, referitor la defectele calitative de tipul culorii neconforme, ca acest fapt se datoreaza fluctuatiei tensiunii curentului electric existenta in retea, care duce la fluctuatii de temperature. Insa acestea sunt simple afirmatii, care nu pot fi dovedite cu documente.

De asemenea, societatea comerciala nu a facut dovada ca bunurile degradate calitativ au fost distruse si acestea nu mai intra in circuitul economic. S.C. "....." S.R.L. a anexat contestatiei corespondenta purtata pe e-mail cu beneficiarii produselor, in limba italiana si limba engleza, netradusa in limba romana, din care ar rezulta solicitarea de catre beneficiari a acordului furnizorului roman privind distrugerea produselor degradate calitativ, inasa **aceasta corespondenta nu dovedeste si faptul ca produsele au fost efectiv distruse**.

Mai mult, este cunoscut faptul ca obiectele din sticla cu defecte calitative pot fi incluse ca si materie prima intr-un alt circuit de productie sau pot fi valorificate ca deseuri, astfel ca nu poate fi dovedit faptul ca geamurile cu defecte calitative nu au mai intrat in circuitul economic.

- In sustinerea contestatiei, societatea comerciala motiveaza ca defectele calitative se incadreaza in **limita perisabilitatilor** stabilite prin H.G. nr. 831/2004 pentru aprobarea Normelor privind limitele admisibile de perisabilitate la marfuri in procesul de comercializare.

Insa din definitia perisabilitatilor prezentata la art. 1 din H.G. nr. 831/2004, mai sus citata, rezulta ca geamurile cu defecte calitative nu se incadreaza in aceasta categorie, intrucat defectele prezentate de produsele livrate s-au datorat nerespectarii comenzilor (calitate neconforma), iar zgarierea geamurilor, desi nedovedita a fi produsa in timpul transportului, nu a condus la scazaminte ale produselor, pentru a putea fi considerate perisabilitati pe timpul transportului.

Fata de cele prezentate mai sus, se va respinge contestatia ca neintemeiata, respectiv pentru TVA colectata suplimentar in suma de **..... lei**, conform prevederilor **art. 128 alin.(4) lit. d) din Codul fiscal**, ca si pentru majorarile de intarziere aferente TVA de plata in suma de **..... lei**, conform prevederilor **art. 120 din O.G. nr. 92/2003** privind Codul de procedura fiscala, actualizata.

IV. - Concluzionand analiza pe fond a contestatiei formulata de S.C. "....." S.R.L. din, in conformitate cu prevederile art. 216 alin.(1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, actualizata, se

DECIDE:

1. - Respingerea contestatiei ca neintemeiata pentru suma totala de lei reprezentand:

- lei - TVA colectata suplimentar la control;
- lei - majorari de intarziere aferente TVA de plata.

2. - Conform prevederilor art.218 alin.(2) din O.G. nr. 92/2003, republicata in data de 31.07.2007 si ale art.11 alin.(1) din Legea nr. 554/2004 a contenciosului administrativ, prezenta deciziei poate fi atacata in termen de 6 luni de la data primirii la instanta de contencios administrativ competenta din cadrul Tribunalului Prahova.

DIRECTOR COORDONATOR,