

10lea 4
11.07.2012

ROMÂNIA
CURTEA DE APEL PLOIEȘTI
SECȚIA A II-A CIVILĂ, DE CONTENCIOS ADMINISTRATIV ȘI FISCAL

Dosar nr. 4

DIRECȚIA GENERALĂ A
FINANTELOR PUBLICE PRAHOVA
Nr. Incep. 81042
Data 11. IUL. 2012

DECIZIA NR.
Sedința publică din data de 11 iunie 2012

- Președinte - S
- Judecător -
- Judecător -
- Grefier -

Pe rol fiind soluționarea recursului formulat de pârâta **DIRECȚIA GENERALĂ A FINANTELOR PUBLICE** domiciliul în str. nr. , județul împotriva sentinței nr. din data de 13 decembrie 2011, pronunțată de Tribunalul Prahova, în contradictoriu cu reclamanta **SC** , cu sediul ales la în nr. , județul

Recursul este scutit de plata taxei judiciare de timbru și a timbrului judiciar. La apelul nominal făcut în ședință publică, a răspuns intimata-reclamantă **SC RL**, reprezentată de avocat din cadrul Baroului trivrit împuternicirii avocațiale depusă la dosar, lipsind recurenta-pârâtă. Procedura de citare este legal îndeplinită.

S-a făcut referatul cauzei de către grefierul de ședință, după care:

Curtea aduce la cunoștința părților posibilitatea apelării la procedura medierii, în baza dispozițiilor art.6 din Legea nr.192/2006, potrivit cărora "organele judiciare și arbitrale, precum și alte autorități cu atribuții jurisdicționale informează părțile asupra posibilității și a avantajelor folosirii procedurii medierii și le îndrumă să recurgă la această cale pentru soluționarea conflictelor dintre ele".

Apărătorul intimatei-reclamante învederează faptul că nu mai are alte cereri de formulat în cauză și solicită cuvântul în combaterea recursului.

Curtea ia act de susținerile apărătorului intimatei-reclamante, constată cauza în stare de judecată și acordă cuvântul în dezbaterea recursului.

Apărătorul intimatei-reclamante solicită respingerea recursului, ca nefondat, și menținerea sentinței instanței de fond, ca fiind temeinică și legală. Prima instanță a reținut în mod corect concluziile experților, ale căror puncte de vedere au fost concordante în ceea ce privește modul de operare în evidențele contabile, în cazul înregistrării lânii ca produs rezidual. Depune concluzii scrise și arată că nu solicită cheltuieli de judecată.

CURTEA



Deliberând asupra recursului de față, reține următoarele:

Prin acțiunea înregistrată pe rolul Tribunalului _____ sub nr. _____ reclamanta SC _____ RL a solicitat, în contradictoriu cu pârâta D.G.F.P. _____ anularea deciziei nr. _____ emisă de către pârâta, prin care s-a respins contestația reclamantei, având ca obiect suma de 6197 lei (impozit pe profit).

În motivarea acțiunii, reclamanta a arătat că în perioada decembrie 2009-ianuarie 2010, organul de inspecție fiscală a desfășurat un control pentru stabilirea modului de calcul, evidențiere și virare a impozitului pe profit din perioada decembrie 2007- septembrie 2009. În urma controlului, s-a reținut o diferență de suplimentară la impozitul pe profit, în valoare de 6197 lei, care s-a constatat printr-un Raport de inspecție fiscală și o Decizie de impunere, înregistrate sub nr. _____

Împotriva acestei decizii s-a formulat contestație de către reclamantă, prin care s-a arătat că achiziționarea tineretului ovin pentru care s-a plătit contravaloarea produsului lână, este o cheltuială deductibilă, contestația a fost respinsă, reclamanta arătând că decizia contestată este nelegală și netemeinică, întrucât s-a înregistrat separat în contabilitate în momentul achiziției tineretului ovin, prețul de achiziție a mii de miel cât și prețul de achiziție a lânii aferentă tineretului ovin, în contul analitic 361.1 și 361.3 „animale”. Prin urmare, nu are bază juridică susținerea organului de control potrivit căreia lâna ar fi trebuit înregistrată ca și produs rezidual, deoarece aceasta era deja înregistrată în contul analitic. Deși volumul și cantitatea de lână au crescut în timp, societatea având ca obiect producerea și comercializarea lânii, surplusul de lână era considerat ca deșeu, dar nu în sensul de produs rezidual, cuvântul „deșeu” fiind interpretat în mod eronat de către organul de control, aceștia declarând că au asemuit lâna îndepărtată cu alte deșeuri. În acest sens, reclamanta a arătat că și celelalte deșeuri, cum ar fi bălegarul, ar trebui considerate produse reziduale ale procesului tehnologic de creștere și îngrășare a ovinelor.

Reclamanta a mai susținut că ovinele se tund periodic, datorită faptului că vânzarea se face la kilogram „viu”, iar cumpărătorul nu dorește să achiziționeze ovine cu multă lână și în plus, achiziția de tineret ovin cu lână era înregistrată în contabilitate, motiv pentru care era normal să fie inclus în costul de achiziție atât ~~Costul~~ plătit pentru miel cât și cel pentru lână. Prin urmare, înregistrarea s-a făcut în momentul achiziției tineretului ovin și a vânzării ovinelor ajunse la maturitate, ceea ce a s-a finalizat prin înregistrarea în cele două conturi, respectiv, animal și lână.

Reclamanta a arătat, de asemenea, că dacă opinia organului de control ar fi legală, lâna ar fi trebuit înregistrată ca și produs rezidual, fapt ce ar însemna că stocurile de lână să se deterioreze și prin urmare, să fie înregistrate în contul 6588, aferent stocurilor deteriorate. Având în vedere ca acest cont este unul de cheltuieli, reclamanta a arătat că aceste cheltuieli sunt tot deductibile, astfel dacă se majorează venitul, cheltuielile deductibile se majorează și ele cu aceeași valoare, iar profitul imposibil rămâne la aceeași valoare, astfel că organul de control, mărinnd veniturile, a determinat o creștere artificială și nereală a profitului imposibil.

Pârâta a formulat întâmpinare prin care a solicitat respingerea acțiunii ca neîntemeiată, având în vedere că raportul de inspecție fiscală, care a stat la baza emiterii deciziei de impunere a avut ca obiect stabilirea modului de calcul, evidențiere și virare a impozitului pe profit din perioada octombrie 2007- septembrie 2009. În urma controlului efectuat, pârâta a constatat că societatea a valorificat tineret

ovin cumpărat pentru îngreșare, sursa de venituri fiind diferența dintre sporul de greutate la momentul vânzării și cel de la momentul achiziției, acest spor a fost influențat de greutatea lânii, astfel, cantitatea de lână obținută prin tunderea oilor a fost de 6000 kg, iar cheltuiala aferentă, cu lâna tunsă, a fost de 38730 lei, sumă considerată deductibilă atât de societate cât și de organul de control.

Pârâta a arătat că societatea nu a înregistrat intrarea în gestiune a acestui stoc, reprezentând produs rezidual și prin urmare, în categoria stocurilor intră și „rebuturile, materialele recuperabile și deșeurile”, conform O.M.F.P. nr. 1752/2005. În consecință, pârâta a procedat la recalcularea profitului impozabil prin majorarea veniturilor societății cu suma de 38730 lei, reprezentând venituri neînregistrate.

După administrarea probei cu înscrisuri, prin sentința nr. _____ din data de _____ decembrie 2011, Tribunalul _____ a admis acțiunea formulată de reclamanta SC _____ SRL și a anulat decizia _____ și decizia de impunere _____ și exonerând reclamanta de plata sumei de 6197 lei, impozit pe profit suplimentar la plată.

Pentru a hotărî astfel, prima instanță a reținut că obiectul principal de activitate al societății reclamante este creșterea ovinelor și caprinelor, animalele sunt achiziționate, furajate și vândute pentru carne, astfel încât prețul de vânzare reprezintă contravaloarea greutății în viu a animalului. Întrucât vânzarea se face pentru obținerea cărnii clienții solicită tunderea animalelor înainte de vânzare, lâna obținută neputând fi valorificată. Contabilitatea primară a reclamantei a fost organizată în așa fel încât să reflecte zilele furajate, consumul de furaje, medicamente, mortalități și creșterea în greutate.

Reflectarea în contabilitate a achizițiilor, producției și vânzării tineretului ovin s-a efectuat folosind conturile specifice. Raportul de inspecție fiscală a concluzionat ca în categoria stocuri intră și rebuturi, materiale recuperabile și deșeuri potrivit disp. art. 125. al. 1 lit. a din OMFP 1752/2005. Prin urmare reclamanta avea obligația să înregistreze produsele reziduale prin art. 346. Concluziile raportului de expertiză contabilă sunt în sensul că, acest cont 346 reprezentând produse reziduale se debitează prin contul de venituri 711 „variația stocurilor” cu valoarea la preț de înregistrare a produselor reziduale intrate în gestiune de producție. Contul de venituri 711 se închide prin creditul contului 121 majorând veniturile realizate. Prin urmare, concomitent cu înregistrarea lânii, în contul 346 și obținerea de venituri din producția de lână, valoarea acesteia trebuie ajustată pentru depreciere până la valoarea realizabilă netă. Achiziția de tineret ovin a fost înregistrată în contabilitate, astfel: nr. de capete, kilograme și valoare, la acest moment neputându-se contabiliza separat valoarea lânii întrucât procesul de tundere este inefficient. S-a calculat un preț mediu pe kilogram care include și cantitatea de lână achiziționată. Lâna face parte integrantă din cantitatea tineretului ovin și din prețul de achiziție.

S-a mai reținut că, potrivit art.21 din Legea 571/2003 sunt cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile. Raportat la înregistrarea contabilă făcută de societatea reclamantă aceasta nu a obținut venituri și profit din vânzarea lânii, iar în opinia expertului, reclamanta ar fi trebuit să contabilizeze și o cheltuială cu ajustarea pentru depreciere a stocului de produse reziduale.

Tribunalul a concluzionat că ajustările pentru deprecierea stocurilor reprezintă cheltuieli aferente veniturilor și acestea sunt deductibile, considerent pentru care în

)

○

temeiul disp. art. 18 din Legea 554/2004, 218 al. 2 din OUG 92/2003 a admis acțiunea reclamantei, a anulat decizia , decizia de impunere și a dispus exonerarea reclamantei de la plata sumei de 6197 lei, reprezentând impozit pe profit suplimentar la plată.

Împotriva sentinței precizate a declarat recurs pârâta, solicitând modificarea acesteia, în sensul respingerii în totalitate a acțiunii și menținerea actelor administrative fiscale.

În motivarea recursului, s-a arătat că motivarea primei instanțe se fundamentează exclusiv pe concluziile expertului consilier propus de către reclamantă, iar nu pe cele ale expertului contabil desemnat de instanță, că acesta din urmă a reținut în mod corect legalitatea constatărilor organelor fiscale, în sensul că în categoria stocuri intră și rebuturile, materialele recuperabile și deșeurile, societatea având obligația de a înregistra produsele reziduale intrate în gestiune din producția proprie prin articolul contabil 346 – produse reziduale = 711 variația stocurilor, că , acest cont 346 se debitează prin contul de venituri 711 – variația stocurilor cu valoarea la preț de înregistrare a produselor reziduale intrate în gestiunea de producție, precum și că, la rândul său, contul de venituri 711 se închide prin creditul contului 121 profit și pierderi, majorând astfel veniturile realizate.

Recurenta a mai arătat că gestiunea de stocuri se descarcă pe măsura vânzării acestora, că odată cu înregistrarea lânii în contul de produse reziduale și obținerea de venituri din producția de lână, valoarea acesteia trebuia ajustată pentru depreciere până la valoarea realizabilă netă, că expertul contabil a concluzionat că lâna rezultată din tunderea oilor este un produs rezidual, că aceasta nu poate fi considerată o pierdere tehnologică, ca urmare a faptului că aceasta se valorifică separat, obținându-se venituri care se înregistrează în evidența contabilă, precum și că, potrivit dispozițiilor codului fiscal, cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt numai acelea care sunt efectuate în scopul realizării de venituri și dacă acestea se regăsesc în costul produselor și serviciilor, în limitele prevăzute de legislația în vigoare.

S-a mai învederat că în cazul în care reclamanta a înregistrat o cheltuială care nu este acoperită prin venituri realizate, aceasta este nedeductibilă la calculul profitului impozabil, că expertul a concluzionat că reclamanta avea obligația înregistrării produselor reziduale intrate în gestiune din producția proprie, iar deprecierea produsului lână se va face la momentul vânzării, precum și că toate aceste considerente au fost înlăturate de către prima instanță, fără a se arăta motivele ce au îndreptățit-o la aceasta.

Prin concluzii scrise, intimata-reclamantă a solicitat respingerea recursului, ca nefondat, motivat, în esență de faptul că expertul desemnat în cauză și expertul consilier au avut puncte de vedere concordante în ceea ce privește modul de operare în evidențele contabile în cazul înregistrării lânii ca produs rezidual, singura diferență fiind dată de calificarea lânii ca pierdere tehnologică, dată de către expertul consilier, că diferența suplimentară la impozitul pe profit a fost stabilită de către organele fiscale ca urmare a interpretării date înregistrării contabile a produsului lână, precum și că în acțiune reclamanta a susținut două ipoteze, respectiv una confirmată și de către expertul consilier (în cadrul căreia lâna este o pierdere tehnologică), iar cealaltă conform căreia lâna este produs rezidual, iar cheltuielile generate de aceasta fiind deductibile, profitul impozabil rămânând la aceeași valoare.



Intimata-pârâtă a mai arătat că această ultimă concluzie a fost reținută și de către expertul contabil desemnat de către instanță, fapt dovedit de referirile exprese ale acestuia la necesitatea ajustării valorii lânii până la valoarea realizabilă netă, precum și la dispozițiile art.134 al.1 din OMF 1752/2005, că în cauză valoarea realizabilă netă, care reprezintă valoarea de piață a produsului lână, este zero, ca urmare a faptului că lâna nu poate fi valorificată, ca urmare a lipsei pieței de desfacere și calitatea inferioară a acesteia, că organele fiscale nu au constatat includerea contravalorii acestui produs pe veniturile societății și nici faptul că reclamanta nu a realizat venituri și profit din vânzarea lânii, precum și că, la momentul achiziției, deși neevidențiată distinct, contravaloarea lână a fost plătită, fiind inclusă în greutatea totală a animalului cumpărat.

Examinând sentința recurată, prin prisma materialului probator administrat în cauză, a dispozițiilor legale incidente și a criticilor invocate de către recurentă, Curtea constată următoarele :

Sunt corecte susținerile recurente-pârâte, în sensul că instanța de fond și-a însușit, în esență, concluziile expertului consilier propus de către reclamantă, fără a înlătura motivat concluziile parțial contrare exprimate de către expertul contabil. De altfel, în considerentele sentinței recurate sunt preluate constatări din raportul de expertiză, fără ca instanța de fond să-și spună în vreun fel părerea cu privire la acestea.

Curtea apreciază, din cuprinsul raportului de expertiză, că *modalitatea invocată de către organele fiscale de înregistrare contabilă a produsului „lână”* - rezultat în urma tunderii ovinelor, anterior comercializării lor -, precum și calificarea juridică dată acestuia de către organele fiscale, în cuprinsul actelor administrativ-fiscale contestate, este corectă.

În acest sens, Curtea constată, raportat la dispozițiile art.125 al.1 lit.a și lit.e linia 3 din OMFP 1752/2005, că *în categoria stocurilor se cuprind, atât mărfurile și bunurile pe care entitatea le cumpără în vederea revânzării sau produsele predate spre vânzare magazinelor proprii, cât și produsele, în cadrul cărora legiitorul a inclus expressis verbis și rebuturile, materialele recuperabile și deșeurile.*

Ca urmare, Curtea consideră că sunt corecte susținerile expertului contabil desemnat de către instanța de fond, conform cărora produsul „lână” - rezultat din tunderea ovinelor, anterior comercializării acestora - trebuie calificat ca fiind un produs rezidual, care se încadrează în categoria „stocuri”, în contul 346 „produse reziduale”, precum și că acest cont se debitează prin contul de venituri 711 „variația stocurilor” cu valoarea la preț de înregistrare a produselor reziduale intrate în gestiunea de producție (346 = 711), iar contul 711 se închide la rândul lui prin creditul contului 121 „profit și pierderi” (711=121), majorând astfel veniturile realizate.

De asemenea, expertul contabil a mai arătat că gestiunea de stocuri se descarcă pe măsura vânzării acestora, precum și că, odată cu înregistrarea lânii în contul de produse reziduale și obținerea de venituri din producția de lână, valoarea acesteia trebuie ajustată pentru depreciere, până la valoarea realizabilă netă.

Față de considerentele expuse, Curtea consideră că nu poate fi reținută calificarea dată de reclamantă produsului „lână” - de pierdere tehnologică -, precum și modalitatea de înregistrare a acesteia în contabilitatea societății și nici susținerile expertului consilier - privind faptul că produsul lână nu poate fi inclus în categoria



„stocuri” (fila nr.75 dosar fond) -, câtă vreme intenția legiuitorului, de a include produsele reziduale în categoria „stocurilor” este clar și expres precizată în cadrul OMFP 1752/2005.

Curtea consideră că aprecierea lânii ca produs rezidual are drept consecință faptul că, pe de-o parte valoarea sa, în eventualitatea valorificării, se include în categoria veniturilor impozabile, iar pe de altă parte cheltuielile efectuate cu aceasta pot fi deductibile doar în condițiile în care sunt îndeplinite condițiile generale în materie, respectiv dacă ele sunt efectuate în scopul realizării de venituri. Ca urmare, nu este lipsită de importanță modalitatea în care acest produs este înregistrat în contabilitate.

Așadar, în condițiile în care reclamanta a înregistrat în contabilitate cheltuieli cu lâna tunsă în sumă de 38.730 lei (reprezentând c-val. a 6000 kg lâna tunsă), fără a înregistra intrarea ei în gestiune (respectiv fără a o înregistra în contul 346, așa cum s-a arătat anterior), Curtea apreciază că în mod corect organele fiscale au apreciat că această sumă este un venit (un stoc) neînregistrat, astfel că, în temeiul dispozițiilor art.19 al.1 din Codul fiscal, au adăugat-o la calculul profitului impozabil, fapt ce a generat o diferență suplimentară la impozitul pe profit în sumă de 6197 lei.

Curtea nu poate reține susținerea intimătei-reclamante, privind faptul că, indiferent de modalitatea de înregistrare a produsului „lână”, profitul impozabil nu trebuia majorat cu suma de 38730 lei, astfel încât suma de 6197 lei, stabilită cu titlu de impozit pe profit suplimentar, nu este datorată.

Astfel, deși susținerile privind dispozițiile art.134 din OMFP 1752/2005 sunt în esență corecte, totuși reclamanta nu a dovedit care este valoarea de piață a produsului lâna până la care trebuie ajustată valoarea stocului de produse reziduale în care acesta este încadrată, respectiv faptul că valoarea realizabilă netă a celor 6000 kg de lâna este de zero lei – întrucât raționamentul său se fundamentează exclusiv pe această ipoteză. Altfel spus, împrejurarea că reclamanta nu a comercializat cele 6000 kg de lâna, nu determină concluzia că aceasta era lipsită de orice valoare economică.

Pentru toate aceste considerente, reținând că actele administrativ fiscale contestate sunt legale și temeinice, Curtea urmează ca, potrivit dispozițiilor art.304 al.9, art.304 ind.1 și art.312 al.3 c.pr.civilă, să admită recursul și să modifice în tot sentința recurată, în sensul respingerii acțiunii reclamantei, ca neîntemeiată.

**PENTRU ACESTE MOTIVE,
ÎN NUMELE LEGII
D E C I D E:**

Admite recursul promovat de pârâta **DIRECȚIA GENERALĂ A FINANTELOR PUBLICE** ; cu sediul în
potrivă sentinței nr. din data de decembrie 2011,
pronunțată de Tribunalul a contradictoriu cu reclamanta **SC**
SRL, cu sediul ales la Cabinet avocat în , str.
nr. 2, județul
Modifică în tot sentința recurată și, pe fond, respinge acțiunea, ca neîntemeiată.

Irevocabilă.

Pronunțată în ședință publică, astăzi, 11 iunie 2012.

Președinte,

Judecători,

Grefier,

Red.S.I.

2 ex./27.06.2012

d.f.5822/105/2010

j.j.

Operator de date cu caracter personal

Nr. notificare 3120

