



DECIZIA nr. 51 din 2009
privind soluționarea contestației formulate de
SC X SRL,
înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice Harghita
sub nr..../...2009

Direcția Generală a Finanțelor Publice Harghita a fost sesizată de Activitatea de Inspecție Fiscală, prin adresa nr..../...2009, asupra contestației formulate de **SC X SRL**, cu sediul în ..., Str. ..., Nr. ..., Ap. ..., Județul Harghita.

Contestația este formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. .../...2009, emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală, suma totală contestată fiind de ... lei, reprezentând

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

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.207 (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată în M.O. partea I nr.513/31.07.2007, cu modificările și completările ulterioare.

Constatând că sunt îndeplinite dispozițiile art.205, art.209 (1) și art.207 (1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală - republicat în M.O. partea I nr.513/31.07.2007, cu modificările și completările ulterioare, Direcția Generală a Finanțelor Publice este investită să se pronunțe asupra contestației.

I. SC X SRL, prin contestația depusă la Activitatea de Inspecție Fiscală, înregistrată sub nr. .../...2009, solicită anularea parțială a actului atacat, invocând următoarele motive:

Referitor la TVA deductibilă:

Organul fiscal a constatat, că societatea nu a depus notificarea pentru opțiunea de taxare a operațiunilor prevăzute la art. 141 alin. (2) lit. e) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal în luna decembrie 2007 pentru contractele de închiriere cu data intrării în vigoare de la 15 decembrie 2007,

respectiv 20 decembrie 2007, astfel societatea avea obligația să ajusteze taxa deductibilă imobilului pentru anul 2007.

Societatea contestatara consideră că inspectorii fiscali au interpretat greșit prevederile legale invocate, deoarece potrivit 141 alin. (3) opțiunea se va exercita de la data înscrisă în notificare, respectiv 24.01.2008, care este o dată anterioară emiterii facturilor pentru închiriere, iar TVA-ul aferent chiriilor este exigibilă la data specificată în contract pentru efectuarea plății potrivit punctul b. alin. (5) al art. 134.

Contestatara mai precizează, că potrivit prevederilor HG 1579 din 19.12.2007 pentru modificarea și completarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 suma de ... lei nedeductibilă calculată de inspectorii fiscali, nu atinge pragul de ... lei pentru ca ajustarea să poate fi efectuată.

Referitor la TVA colectată:

1. Față de constatarea organului fiscal, că societatea ar fi dedus nelegal taxa pe valoare adăugată în suma de ... lei, reprezentând TVA aferent scăzămintelor aferente decongelării și preparării produselor ..., argumentând, că aceste scăzăminte sunt nedeductibile fiscal, datorită faptului, că activitatea desfășurată nu este de producție, astfel nu pot exista pierderi tehnologice, contestatara precizează ca inspectorii fiscali nu au luat în considerare prevederile Hotărârii nr. 831/2004 din 27.05.2004 pentru aprobarea Normelor privind limitele admisibile de perisabilitate la mărfuri în procesul de comercializare, potrivit căruia

„Prin perisabilități, în sensul prezentelor norme, se înțelege scăzămintele care se produc în timpul transportului, manipulării, depozitării și defacerii mărfurilor, determinate de procese naturale cum sunt: uscare, evaporare, volatilizare, pulverizare, hidroliză, răcire, înghețare, topire, oxidare, aderare la pereții vagoanelor sau ai vaselor în care sunt transportate, descompunere, scurgere, îmbibare, îngroșare împrăștiere, fărâmițare, spargere, inclusiv procese de fermentare sau alte procese biofizice, în procesul de comercializare în rețeaua de distribuție (depozite cu ridicata, unități comerciale cu amănuntul și de alimentație publică).”

Societatea contestatara acceptă faptul, că aceste scăzăminte se încadrează la perisabilități și nu la categoria pierderilor tehnologice, dar consideră, că o denumire eronată nu poate genera obligații fiscale suplimentare, ci trebuie analizată natura scăzămintelor și prevederile legale în acest sens, cum ar fi art. 7 și 8 al hotărârii în cauză, că *„limitele maxime de perisabilitate admise la depozitare și defacere se stabilesc la nivelul întregii activități a persoanei juridice plătitoare de impozit pe profit, prin aplicarea coeficientului stabilit pentru grupa de mărfuri la prețul de înregistrare al mărfurilor intrate sau la prețul de livrare pentru mărfurile vândute în perioada cuprinsă între două*

inventare.” Organul fiscal putea considera nedeductibile numai acele pierderi sau scăderi cantitative, care depășesc normele de perisabilitate stabilite pentru această categorie de produs.

2. Contestatara consideră, că organul fiscal a constatat eronat, ca furajele achiziționate înainte de 2005 și aflate în stoc la data controlului se asimilează livrărilor de bunuri cu plată, aplicând TVA la suma de ... lei, reprezentând fân pentru animale în cantitate de ... kg, la valoare de ... lei/kg. Cantitatea aflată în stoc a fost inventariată de organele de control și s-a stabilit, că greutatea estimată a fânului aflat la sediul fermei situate în Ciucsângeorgiu este de circa ... kg. Deci stocul raportat în evidența contabilă există și faptic – susține contestatara.

Contestatara consideră, că nefiind lipsă din gestiune – cantitatea de ... kg existând -, astfel nu reprezintă o operațiune, care ar trebui asimilată cu livrarea către sine.

Contestatara mai precizează, că și dacă ar fi vorba despre bunuri constatate lipsă din gestiune, impozitarea trebuia aplicată asupra cantității absente, deoarece numai această cantitate echivalează cu prezumția că persoana juridică a realizat o livrare de bunuri fără taxă, în aceste condiții organul fiscal a aplicat eronat TVA la întreaga sumă existentă în sold în evidențele contabile la data controlului.

Societatea făcând referire și la excepția reglementată la art. 128 alin. (8) potrivit căreia „bunurile de natura stocurilor degradate calitativ, care nu mai pot fi valorificate”, precizând că eventuală lipsă datorată degradării fânului cu trecerea timpului nu este imposibilă din punct de vedere al TVA-ului.

II. Prin Raportul de inspecție fiscală nr. .../...2009, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. .../...2009, organele de inspecție fiscală din cadrul Activității de Inspecție Fiscală au verificat corectitudinea sumei negative a TVA de ... lei, solicitată la rambursare, aferentă perioadei fiscale de ...07.2007 - ...03.2009. Decontul de TVA a fost înregistrat la Activitatea de Inspecție Fiscală sub nr. .../...2009, care a fost soluționat astfel:

- TVA solicitată la rambursare ... lei
- TVA aprobat la rambursare ... lei
- TVA respinsă la rambursare ... lei
- TVA stabilit suplimentar ... lei

Taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar se rezultă din următoarele constatări:

Referitor la TVA deductibilă:

Societatea nu a depus notificarea privind opțiunea de taxare a operațiunilor prevăzute la art. 141, alin. (2), lit. e) din Legea nr. 571/2003, privind Codul fiscal, conform aceluiași articol darea în chirie a unei părți din imobil este operațiune scutită fără drept de deducere, situație în care contribuabilul avea obligația de a ajusta taxa deductibilă în cazul bunurilor de capital pentru o perioadă de 20 de ani în conformitate cu art. 149, alin. (2), lit. b) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare.

Începând cu ...01.2008 contribuabilul a optat pentru taxarea operațiunilor prevăzute la art. 141, alin. (2), lit. e) din Codul fiscal conform notificării depuse la organul fiscal cu nr. .../...2008, pentru imobilul situat în Str. ..., Nr. ..., Magazinul Nr. ..., în suprafață de ... mp, Magazinul Nr. ..., în suprafață de ... mp, respectiv Magazinul Nr. ..., în suprafață de ... mp.

Pentru anul 2007 au fost identificate contractele de închiriere încheiate cu SC Y SRL, CUI RO ..., cu termenul de închiriere de ... ani începând de la data de ..12.2007, prin care se închiriază locația din Str. ... Nr. ..., Magazinul Nr. ..., ..., Jud. Harghita, respectiv contractul de închiriere nr. .../...2007, încheiat cu SC Z SRL, CUI RO ..., cu termenul de închiriere de la data de ...12.2007 până la ...01.2013, prin care se închiriază locația din Str. ... Nr. ..., Magazinul Nr. ..., ..., Jud. Harghita.

Prin nota explicativă (anexa 2) comunicată către societate cu adresa nr. .../...2009, administratorul societății, dl. X, a răspuns că la data de ...12.2007 societatea a avut în proprietate un imobil situat la Str. ... Nr. ..., Miercurea Ciuc, cu suprafața utilă și recepționată de ... mp, din care ... mp sunt destinate închirierii către diferite persoane juridice. Din aceeași notă explicativă reiese, că SC Y SRL și SC Z SRL au închiriat suprafața totală de ... mp, respectiv câte ... mp.

Cu ocazia controlului s-a efectuat ajustarea taxei pe valoare adăugată deduse de ... lei aferentă valorii de inventar al imobilului de ... lei la data de ...12.2007, reflectat în balanța de verificare, pentru suprafața totală de ... mp, pentru care există contracte de închiriere în derulare și care reprezintă ...% din totalul de ... mp suprafață utilă la data de ...12.2007, rezultând o sumă nedeductibilă de ... lei (anexa nr. 1), în conformitate cu art. 149, alin. (1), lit. d) din Legea nr. 571/2003 privind codul fiscal cu modificările și completările ulterioare.

Perioada de ajustare începe de la 01.01.2007 în conformitate cu art. 149, alin. (3), lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările.

Act normativ încălcat: Art. 149, alin. (2), lit. b) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare.

Consecințe fiscale: diminuarea **TVA** de plată cu suma de ... lei.

Pentru suma de ... lei s-au calculat **accesorii** în suma totală de ... lei.

Referitor la TVA colectată:

1. În perioada verificată contul 371 – „mărfuri” s-a creditat lunar cu diferite sume reprezentând „pierderi”, în afara înregistrărilor privind descărcarea gestiunii cu contravaloarea mărfurilor vândute, în suma totală de ... lei. Înregistrarea acestor sume s-a făcut lunar pe baza unei note de calcul, care nu este semnat de nimeni și nu are calitate de document justificativ în sensul Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare.

Din nota explicativă dată de administratorul societății, rezultă, că sumele reprezintă pierdere tehnologică cuprinsă în norma de consum pentru prepararea produsului „...” și se calculează în procent de 15-18% și că s-a scăzut din gestiune la prețul cu amănuntul deoarece stocul este ținut la preț cu amănuntul. Pentru justificare a fost prezentată „Adresa pierderi tehnologice” emisă de SC V SRL cu nr. .../...2005 (anexa nr. 4 la raport), din care rezultă, că limitele pierderilor tehnologice sunt cuprinse între 15,5% și 24%, pierderi, care urmează a fi cuprinse în normele de consum ale fiecărei societăți.

Față de cele relatate de administratorul societății, s-a stabilit ca societatea desface produsul „...” pe baza unui contract de franchiza încheiat cu SC V SRL.

Conform adresei Ministerului Agriculturii, Alimentației și Pădurilor – Direcția de Industrie Alimentară, Standarde, Mărci și Licențe nr. .../...2002 (anexa nr. 5 la raport), produsele de panificație congelate de tip ... fac parte din categoria produselor, care se comercializează atât în stare crudă, cât și prin coacere sau fierbere pe loc și la vedere în fața cumpărătorului, operațiune, care nu se consideră activitate de producție.

De asemenea, conform adresei ANSVPSA – Direcția Generală Siguranța Alimentelor nr. .../...2006 (anexa nr. 6 la raport), calitatea de producător are numai SC V SRL, iar unitățile afiliate în sistem Franchise sunt evaluate drept comercianți conform codului CAEN 5224.

Având în vedere cele de mai sus, rezultă, că societatea nu are calitate de producător, nu dispune de norme de consum tehnologic, drept urmare nu poate avea pierderi tehnologice, suma de ... lei, cu care s-a creditat contul de marfă în mod nejustificat fiind considerată ca lipsă în gestiune.

Ca urmare, contribuabilul avea obligația de a colecta taxa pe valoarea adăugată după valoarea mărfii scăzute în mod nejustificat. Organul de inspecție fiscală a stabilit taxa pe valoarea adăugată în suma totală de ... lei, aferentă sumei de ... lei (anexa nr. 7 la raport), având în vedere prevederile art. 128 alin. (4), lit. d) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, care prevede:

„(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).”

2. Conform balanței de verificare din luna iulie 2007, contul 3026 „Furaje” prezenta un sold de ... lei, contul neavând rulaj în perioada verificată. Această sumă se afla în sold și la 01.01.2007 și la 31.03.2009.

Conform Procesului verbal de inventariere încheiat la ...01.2009 (anexa nr. 9), la data de ...12.2008 societatea dispune de stocuri în valoare totală de ... lei, din care fân pentru animale ... kg x ... lei/kg = ... lei.

La nota explicativă dată de administratorul societății se anexează procesul verbal din ...2009 (anexa nr.3 la raport), încheiat între D-ul X în calitate de administrator al SC X SRL și D-ul Y, conform căruia se află în custodia D-lui Y furaje aparținând SC X SRL în valoare de ... lei din luna iulie 2006.

Având în vedere faptul, că societatea nu a mai avut activitate de creștere a animalelor din anul 2005, astfel nu se justifică existența unui stoc de furaje pe o perioadă atât de îndelungată, drept pentru care organele de inspecție fiscală au solicitat explicații de la numitul Y, care prin nota explicativă din ...07.2009 declară, că la ferma lui proprietate personală, situată în ... f.n. (fostul CAP) se află cantitatea de aproximativ ... tone de fân cu un preț de ... lei/kg și o anumită cantitate nespecificată de furaj înșilozat, precizând, că nu a existat un Proces-verbal de predare-primire în custodie.

Datorită neconcordanței între inventarul anual, între explicațiile date de administratorul societății și explicațiile date de numitul Y, organele de inspecție fiscală, împreună cu organele Gărzii Financiare Secția Harghita au efectuat o cercetare la fața locului în vederea stabilirii realității stocului de furaje în valoare de ... lei, proprietatea SC X SRL, aflat în custodie la ferma din comuna ... f.n. (fostul CAP) aparținând numitului Y. Cu ocazia cercetării la fața locului a fost încheiat Procesul verbal nr. .../...2009 (anexa nr. 11 la raport), conform căruia la sediul fermei situată în ... f.n. (fostul CAP) se află două grajduri de animale cu dimensiunile de ... x ... m, în podul cărora se află o cantitate minimă de fân, într-un strat de ...-... cm, fân, care este degradat și este impropriu pentru furajarea animalelor. Având în vedere imposibilitatea determinării cantității de fân, s-a procedat la estimarea acesteia, rezultând o cantitate estimată de ... kg (... m³ x ... kg/m³).

Tot la sediul fermei a fost identificat o groapă de șiloz goală, la care Dl. Y a făcut mențiunea că furajul înșilozat s-a stricat și a fost aruncat la gunoi și nu poate specifica ce cantitate a existat.

Societatea avea obligația ca la inventarul anual, să inventarieze separat cantitatea de fân, care s-a degradat și care este impropriu consumului, precum și să constate lipsa în gestiune la stocul de furaje, în conformitate cu

prevederile Normelor privind organizarea și efectuarea inventarierii elementelor de activ și de pasiv, aprobate prin OMF nr. 1753/2004.

De asemenea, societatea avea obligația să colecteze la 31.12.2008 **TVA** în suma totală de ... **lei** (... x 19%), aferent valorii stocului de furaje lipsă sau degradate, conform art. 128, alin. 4, lit. d) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, care prevede:

„(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).”

Act normativ încălcat: Art. 128, alin. (4), lit. d) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare.

Consecințe fiscale la TVA colectat: diminuarea **TVA** de plată cu suma de ... **lei** (... + ...).

Pentru suma de ... lei s-au calculat **accesorii** în suma totală de ... **lei**.

III. Luând în considerare constatările organelor de inspecție fiscală, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei precum și actele normative în vigoare în perioada verificată, invocate de contestatara și organele de inspecție fiscală, se reține:

1. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei și majorările de întârziere aferente în sumă de ... lei, *Direcția generală a finanțelor publice, prin Compartimentul de soluționare a contestațiilor, este investită să se pronunțe dacă organele de inspecție fiscală în mod legal au stabilit aceste obligații de plată ca urmare a ajustării taxei deductibile aferente bunurilor de capital, în condițiile în care suma rezultată ca urmare a ajustărilor este neglijabilă.*

În fapt, organul de inspecție fiscală a făcut ajustarea taxei deductibile, pe anul 2007, pentru o parte dintr-un imobil aparținând SC X SRL.

În urma ajustării s-a rezultat o taxa pe valoarea adăugată nedeductibilă în sumă de ... lei.

Societatea contestatara consideră că inspectorii fiscali au interpretat greșit prevederile legale invocate, deoarece potrivit 141 alin. (3)) din Codul fiscal, opțiunea se va exercita de la data înscrisă în notificare, iar pe de altă parte conform Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, suma de ... lei nedeductibilă calculată de inspectorii fiscali, nu atinge pragul de ... lei pentru ca ajustarea să poată fi efectuată.

În drept, ajustarea taxei deductibile în cazul bunurilor de capital este reglementată de art. 149 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care la alin. (7), precizează:

„(7) *Prevederile prezentului articol nu se aplică în cazul în care suma care ar rezulta ca urmare a ajustărilor este neglijabilă, conform prevederilor din norme.*”

iar în acest sens Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, precizează:

„(12) *În sensul art. 149 alin. (7) din Codul fiscal nu se efectuează ajustarea taxei deductibile aferente bunurilor de capital, în situația în care suma care ar rezulta ca urmare a ajustării este mai mică de 1.000 lei.*”

Având în vedere prevederile susmenționate și că suma rezultată ca urmare a ajustărilor fiind mai mică de 1.000 lei, (fără să pună în discuție pe fond modul de opțiune de taxare), se va admite acest capăt de cerere pentru suma de de ... lei taxa pe valoarea adăugată și ... lei majorările de întârziere aferente.

2. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei și majorările de întârziere aferente în sumă de *Direcția generală a finanțelor publice, prin Compartimentul de soluționare a contestațiilor, este investită să se pronunțe dacă organele de inspecție fiscală în mod legal au colectat taxa pe valoarea adăugată după mărfurile descărcate din gestiune în mod nejustificat și după stocul de furaje lipsă sau degradate, asimilând ca livrări de bunuri, în condițiile în care societatea contestată prin argumentele aduse nu demonstrează o altă situație de fapt, decât cea stabilită de organul de control.*

A. Cu privire mărfurile descărcate din gestiune în mod nejustificat

În fapt, SC X SRL, în perioada verificată a comercializat produse „...” pe baza unui contract de franchiza încheiat cu SC V SRL. La descărcarea gestiunii cu contravaloarea mărfurilor, contul 371 – „mărfuri”, în afara de contravaloarea mărfurilor vândute, a fost creditat lunar cu diferite sume pe baza unor note de calcul, fără bază legală, în suma totală de ... lei, inclusiv TVA.

Din nota explicativă dată de administratorul societății rezultă, că sumele reprezintă pierdere tehnologică cuprinsă în norma de consum pentru prepararea produsului „...” și se calculează în procent de 15-18% la valoarea mărfurilor, respectiv a produsului „...”, la prețul cu amănuntul deoarece stocul este ținut la acest preț.

Organele de inspecție fiscală au stabilit, că societatea nu are calitate de producător, nu dispune de norme de consum tehnologic, drept urmare nu

poate avea nici pierderi tehnologice, suma de ... lei, cu care s-a creditat contul de marfă în mod nejustificat fiind considerată ca lipsă în gestiune.

Având în vedere prevederile art. 128 alin. (4), lit. d) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, organul fiscal a colectat taxa pe valoarea adăugată după valoarea mărfii scăzute în mod nejustificat, stabilind suplimentar taxa pe valoarea adăugată în suma totală de ... lei.

La stabilirea celor de mai sus organele de inspecție fiscală au avut în vedere adresele Ministerului Agriculturii, Alimentației și Pădurilor – Direcția de Industrie Alimentară, Standarde, Mărci și Licențe nr. .../...2002 și ANSVPSA – Direcția Generală Siguranța Alimentelor nr. .../...2006 (anexa nr. 6 la raport), conform căreia calitatea de producător are numai SC V SRL, iar unitățile afiliate în sistem Franchise sunt evaluate drept comercianți conform codului CAEN 5224.

SC X SRL, prin contestație admite ca scăzămintele operate nu se încadrează în categoria pierderilor tehnologice, precizând însă ca inspectorii fiscali nu au luat în considerare prevederile Hotărârii nr. 831/2004 din 27.05.2004 pentru aprobarea Normelor privind limitele admisibile de perisabilitate la mărfuri în procesul de comercializare, și că aceste scăzăminte se încadrează la perisabilități și trebuie analizate în acest sens.

În drept, noțiunea de perisabilitate este definită la art. 1 din Normele privind limitele admisibile de perisabilitate la mărfuri în procesul de comercializare, aprobate prin HG nr. 831/2004, potrivit căruia:

„Prin perisabilități, în sensul prezentelor norme, se înțelege scăzămintele care se produc în timpul transportului, manipulării, depozitării și desfacerii mărfurilor, determinate de procese naturale cum sunt: uscare, evaporare, volatilizare, pulverizare, hidroliză, răcire, înghețare, topire, oxidare, aderare la pereții vagoanelor sau ai vaselor în care sunt transportate, descompunere, scurgere, îmbibare, îngroșare, împrăștiere, fărâmițare, spargere, inclusiv procese de fermentare sau alte procese biofizice, în procesul de comercializare în rețeaua de distribuție (depozite cu ridicata, unități comerciale cu amănuntul și de alimentație publică).”

Nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației argumentul contestatarii potrivit căruia scăzămintele operate se încadrează la perisabilități și nu la categoria pierderilor tehnologice, considerând că o denumire eronată nu poate genera obligații fiscale suplimentare, având în vedere și următoarele prevederi din Normele susmenționate:

„ART. 2

Nu constituie perisabilități pierderile incluse în normele de consum tehnologic, precum și cele produse prin neglijență, sustrageri și cele produse din alte cauze imputabile persoanelor vinovate sau cele determinate de cauze de forță majoră.

ART. 4

Perisabilitățile produse în condițiile menționate la [art. 1](#) 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, până la limitele prevăzute la [art. 13](#).

Din cele mai sus arătate se rezultă că perisabilitățile se aprobă de administratorul societății la nivelul cantităților efectiv constatate ca pierderi naturale, dar numai până la limitele prevăzute în norme. În cazul de speță societatea nu a putut prezenta documente prin care să ateste ca au fost stabilite limitele maxime de perisabilitate admise la depozitare și desfacere, cum este prevăzut și la art. 7 din norme: „*Limitele maxime de perisabilitate admise la depozitare și desfacere se stabilesc la nivelul întregii activități a persoanei juridice plătitoare de impozit pe profit, prin aplicarea coeficientului stabilit pentru grupa de mărfuri la prețul de înregistrare al mărfurilor intrate sau la prețul de livrare pentru mărfurile vândute în perioada cuprinsă între două inventare.*”

În altă ordine de idei și dacă erau stabilite perisabilitățile, acestea putea fi acordate numai după o verificare faptică a cantităților de produse existente în gestiune, stabilite după cântărire, numărare, măsurare și prin alte asemenea procedee și după efectuarea compensărilor conform prevederilor legale în vigoare (art. 6 din norme) și până la limitele prevăzute de art. 13, care în cazul de speță este de 0,25 % și nicidecum scăzământele aplicate de societate în procent de 15-18% la valoarea mărfurilor, având în vedere și prevederile art. 11 din Norme, potrivit căreia: „***Pierderile sau scăderile cantitative care depășesc normele de perisabilitate stabilite nu sunt deductibile din punct de vedere fiscal.***”

Aplicarea perisabilității este reglementată și de Normele privind organizarea și efectuarea inventarierii elementelor de activ și de pasiv, aprobate prin Ordinul MFP Nr. 1753 din 22 noiembrie 2004, care la pct.51. precizează: „***Normele privind limitele admisibile la perisabilitate sau cele stabilite intern nu se aplică anticipat, ci numai după constatarea existenței efective a lipsurilor și numai în limita acestora.***

De asemenea, normele de scăzăminte nu se aplică automat, aceste norme fiind considerate limite maxime.”

Se precizează că Activitatea de Inspecție Fiscală, pentru constituirea dosarului contestației, prin adresa nr. .../...2009, a solicitat de la

societatea contestată depunerea listelor de inventariere și situațiile de calcul ale perisabilităților la produsele ..., la care societatea a depus niște situații cu valoarea scăzământelor la produse, care variază între 10 – 19,50 %, denumite procese verbale semnate în numele comisiei de recepție numita Z. Însă aceste situații nu reprezintă documente pentru justificarea descărcării a mărfurilor în valoare de ... lei, inclusiv TVA.

Având în vedere cele reținute, precum și prevederile art. 128 alin. (4), lit. d) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, potrivit căreia:

„(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).”

organele de inspecție fiscală în mod legal au considerat lipsă din gestiune descărcarea gestiunii cu marfă la preț cu amănuntul în valoare de ... lei, colectând taxa pe valoarea adăugată din valoarea mărfii în sumă de ... lei, ca urmare se respinge ca neîntemeiată contestația pentru acest capăt de cerere.

B. Cu privire la stocul de furaje lipsă sau degradate, asimilate ca livrări de bunuri

În fapt, din evidența contabilă a societății s-a rezultat, ca contul 3026 „Furaje” prezintă un sold de ... lei, această sumă se afla în sold și la 01.01.2007 și la 31.03.2009, contul neavând rulaj în această perioadă. Din procesul verbal de inventariere încheiat la ...01.2009 s-a rezultat, ca soldul contului 3026, la data de 31.12.2008, în valoare de ... lei reprezintă fân pentru animale în cantitate de ... kg la prețul de ... lei/kg.

Având în vedere faptul, că societatea nu a mai avut activitate de creșterea animalelor din anul 2005, astfel nu se justifică existența unui stoc de furaje pe o perioadă atât de îndelungată, iar pe de altă parte soldul contului 3026 furaje a fost justificat de societate prin evaluarea prețului fânului de cca. 10 ori față de prețul real practicat, adică ... lei/kg, organele de inspecție fiscală au verificat existența stocului de furaje, constatând următoarele:

Din nota explicativă dată de PERS. X administratorul societății, la data de ...07.2009, s-a rezultat ca fânul este depozitat la ferma aflată în comuna ..., anexând la aceasta și un proces verbal din ...07.2009 (anexa nr.3 la raport), încheiat între PERS. X în calitate de administrator al SC X SRL și PERS. Y, conform căruia se află în custodia D-lui Y furaje aparținând SC X SRL în valoare de ... lei din luna iulie 2006.

Prin nota explicativă dată de numitul Y, la data de ...07.2009, acesta declară, că la ferma lui proprietate personală, situată în ... f.n. (fostul CAP), se

află cantitatea de aproximativ ... tone de fân cu un preț de ... lei/kg și o anumită cantitate nespecificată de furaj însilozat, precizând că nu a existat un proces-verbal de predare-primire în custodie.

Organele de inspecție fiscală, împreună cu organele Gărzii Financiare Secția Harghita au efectuat o cercetare la fața locului, respectiv la ferma din comuna ... f.n. (fostul CAP) aparținând numitului Y, în vederea stabilirii realității stocului de furaje în valoare de ... lei, încheiând Procesul verbal nr. .../...07.2009 (anexa nr. 11 la raport), stabilind că la ferma situată în ... se află două grajduri de animale cu dimensiunile de ... x ... m, în podul cărora se află o cantitate minimă de fân, care este degradat și este impropriu pentru furajarea animalelor. Având în vedere imposibilitatea determinării cantității de fân, s-a procedat la estimarea acesteia, rezultând o cantitate estimată de ... kg (... m³ x ... kg/m³). Tot la sediul fermei a fost identificat o groapă de siloz goală, Dl. Y a precizat că furajul însilozat s-a stricat și a fost aruncat la gunoi și nu poate specifica ce cantitate a existat.

Din cele reținute mai sus, se rezultă că soldul contului 3026 furaje în sumă de ... lei, reprezenta contravaloarea furajelor (fân și siloz) în cantitate de cca. de ... kg la prețul de ... lei/kg și nu cantitatea de ... kg la prețul de ... lei/kg, cum a fost trecut în inventarul la 31.12.2009 (prețul unitar fiind majorat de ... ori, simultan cantitatea fiind diminuată de ... ori).

Organele de inspecție fiscală au stabilit că societatea avea obligația că la inventarul anual, să inventarieze separat cantitatea de fân, care s-a degradat și care este impropriu consumului, precum și să constate lipsa în gestiune la stocul de furaje, în conformitate cu prevederile Normelor privind organizarea și efectuarea inventarierii elementelor de activ și de pasiv, aprobate prin OMF nr. 1753/2004, precum și să colecteze taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei (... x 19%), aferent valorii stocului de furaje lipsă sau degradate, asimilând ca livrări de bunuri efectuate cu plată, conform prevederile art. 128 alin. (4), lit. d) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare.

În drept, pe perioada 01.01.2004 - 31.12.2006 sunt incidente prevederile art.128 alin.4 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, potrivit carora:

"(4) Preluarea de către persoane impozabile a bunurilor achiziționate sau fabricate de către acestea pentru a fi utilizate în scopuri care nu au legătură cu activitatea economică desfășurată sau pentru a fi puse la dispoziție altor persoane în mod gratuit constituie livrare de bunuri efectuată cu plată, dacă taxa pe valoarea adăugată aferentă bunurilor respective sau părților lor componente a fost dedusă total sau parțial."

Sunt asimilate livrărilor de bunuri și bunurile constatate lipsă din gestiune potrivit prevederilor art. 128 alin. (4), lit. d) din Legea nr. 571/2003

privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare până la 01.01.2009, potrivit căreia:

„(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).”

Având în vedere textele de legi susmenționate și documentele aflate în dosarul cauzei, care demonstreză că societatea nu are activitate de creșterea animalelor din anul 2005, iar furajele în valoare de ... lei se aflau în proprietatea SC X SRL, prin custodie, din luna iulie 2006, se rezultă fără echivoc că furajele achiziționate nu au fost destinate în scopuri pentru activitatea economică desfășurată, luând în considerare că societatea contestată, în perioada verificată, a avut activitatea economică de fabricarea prăjiturilor și a produselor proaspete de patiserie, precum și închirierea de spații comerciale.

Mai mult, cu toate că furajele în cauză nu au fost destinate pentru activitatea economică desfășurată de societatea, din documentele aflate în dosarul cauzei s-a rezultat că societatea nu a putut justifica nici existența cantitativă și valorică a acestora, astfel: din inventarul societății rezultă ... to cu ... lei/kg, din declarația numitului Y ... to, plus o anumită cantitate nespecificată de furaj însilozat stricat și aruncat la gunoi, cu prețul de ... lei/kg, iar cantitatea estimată de organele de control de ... to.

Având în vedere prevederile legale invocate și că achiziționarea de furaje nu au fost destinate în scopuri pentru activitatea economică desfășurată, precum și că societatea nu a putut justifica nici existența cantitativă și valorică a furajelor în valoare contabilă de ... lei, ca atare operațiunile în cauză sunt asimilate cu livrările pentru care se colectează taxa pe valoarea adăugată.

Ca urmare, se mențin constatările organelor de inspecție fiscală care au stabilit în sarcina societății **colectarea taxei pe valoarea adăugată în sumă de ... lei și** se respinge ca neîntemeiată contestația pentru acest capăt de cerere.

Nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației excepția invocată de contestatara prevăzută la art. 128 alin. (8) din Codul fiscal, potrivit căreia „bunurile de natura stocurilor degradate calitativ, care nu mai pot fi valorificate”, nu sunt impozabile din punct de vedere al TVA-ului, având în vedere prevederea completă a acestui alineat conform căruia **„b) bunurile de natura stocurilor degradate calitativ, care nu mai pot fi valorificate, precum și activele corporale fixe casate, în condițiile stabilite prin norme;** iar Normele metodologice pentru aplicarea Codului fiscal, precizează:

„(9) În sensul [art. 128](#) alin. (8) lit. b) din Codul fiscal, nu se consideră livrare de bunuri cu plată bunurile de natura stocurilor degradate calitativ, care nu mai pot fi valorificate, dacă **sunt îndeplinite în mod cumulativ următoarele condiții**:

a) bunurile nu sunt imputabile;

b) **degradarea calitativă a bunurilor se datorează unor cauze obiective dovedite cu documente**;

c) **se face dovada că s-au distrus bunurile și nu mai intră în circuitul economic.**”

Din condițiile impuse prin norme ca bunurile degradate calitativ să nu constituie livrare de bunuri, cel puțin două condiții nu sunt îndeplinite de societatea contestată și anume condițiile prevăzute la lit. b și c.

Referitor la majorările de întârziere în sumă de ... lei aferente taxei pe valoarea adăugată contestate în sumă de ... lei, având în vedere faptul că stabilirea de majorări de întârziere în sarcina contestatoarei reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul, iar în ceea ce privește contestația la taxa pe valoarea adăugată a fost respinsă ca neîntemeiată, contestația se va respinge și pentru majorări de întârziere, reprezentând măsură accesorie, conform principiului de drept **“accessorium sequitur principalem”.**

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor art. 128 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, coroborate cu Normele privind limitele admisibile de perisabilitate la mărfuri în procesul de comercializare aprobate prin HG nr. 831/2004 și Normele privind organizarea și efectuarea inventariilor elementelor de activ și de pasiv, aprobate prin OMF nr. 1753/2004, precum și art. 206, art. 209, art. 210 și art. 216 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se:

DECIDE

1. Respingerea ca neîntemeiată a contestației împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. .../...2009, emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală, pentru suma totală de ... lei, reprezentând

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

2. Admiterea contestației pentru suma totală de ... lei, reprezentând

- ... lei taxa pe valoarea adăugată;

- ... lei majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată.

Prezenta decizie poate fi atacată la Tribunalul Harghita Miercurea-Ciuc, în termen de 6 luni de la comunicare, potrivit procedurii legale.

DIRECTOR COORDONATOR,