

la alin. (8) lit. a) c) al acestui articol, sunt asimilate livrărilor de bunuri efectuate cu plată.

Potrivit art. 128 alin. (8) lit. a) c) din legea menționată și punctului 6 alin. (10) și (11) din Titlul VI al Normelor metodologice de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul fiscal, nu constituie livrare de bunuri perisabilitățile, în limitele prevăzute prin lege.

Din concluziile expertizei întocmite, a rezultat că în speță prin operațiunea de decongelare și coacere - în procesul de transformare a produsului semifinit în produs finit - are loc pierderea tehnologică, deci nu se poate vorbi de perisabilitate.

Pierderile tehnologice sunt cheltuieli deductibile, fiind considerate expres a fi efectuate în scopul realizării de venituri impozabile prin pct.23 lit. e din HG. 44/2007, modificată prin HG 1579/2007. potrivit căreia "pierderile tehnologice care sunt cuprinse în norma de consum proprie necesară pentru fabricarea unui produs sau prestarea unui serviciu"

Deducerea TVA 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.

Numai 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. (temei legal: pct. 6(7) din Normele metodologice de aplicare a art. 128 alin. 4 lit. d) din Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare).

Referitor la stocul de furaje, respectiv de fân s-a reținut că în mod eronat au stabilit organele de inspecție fiscală că 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, precum și să colecteze taxa pe valoarea adăugată în sumă de lei aferent valorii stocului de furaje lipsă sau degradate. Stocurile degradate nu pot fi asimilate 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.

Potrivit art.128(4) privind Codul fiscal 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).

Potrivit art. 128 alin. (8) lit. a) c) din legea menționată și punctului 6 alin. (12) și (13) din Titlul VI al Normelor metodologice de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul fiscal, nu constituie livrare de bunuri în cazul bunurilor de natura stocurilor degradate calitativ, care nu mai pot fi valorificate, dacă sunt îndeplinite în mod cumulativ următoarele condiții:

- bunurile nu sunt imputabile;
- degradarea calitativa a bunurilor se datorează unor cauze obiective dovedite cu documente.
- se face dovada că s-au distrus bunurile și nu mai intra în circuitul economic.

În speță fânul a rămas pe stoc, pentru că societatea, nu a mai avut activitate de creștere a animalelor din anul 2005. Fânul a fost dat în custodie, dar în timp, așa cum rezultă din procesul verbal din data de 2009 s-a degradat din cauze naturale. În aceste condiții nu mai este corespunzătoare pentru furajarea animalelor.

Prin urmare în eronat s-a reținut ca și lipsă în gestiune stocul de furaje degradate, în cauză fiind incidentă excepția menționată mai sus. În consecință nici în acest caz pentru stocul de fân degradat nu se datora TVA.

Împotriva acestei Sentințe, a declarat recurs, în termenul legal, pârâta DGFP Harghita, criticând hotărârea atacată ca nelegală, pentru următoarele motive:

Referitor la TVA în sumă de lei, dedusă nelegal, recurenta a arătat că instanța de fond a făcut o greșită aplicare a dispozițiilor art. 128 alin. 4 lit. d Cod fiscal, interpretând eronat și înscrisurile depuse în cauză, respectiv adresa nr. / .2002 a M.A.A.P. - D.I.A.S.M.L. și nr. / .2006 a A.N.S.V.P.S.A. - D.G.S.A.

De asemenea, instanța de fond a făcut o aplicare greșită a dispozițiilor cuprinse în Normele privind limitele admisibile de perisabilitate la mărfuri, în procesul de comercializare, aprobate prin HG nr. 831/2004.

Astfel, s-a arătat că reclamanta a recunoscut, atât prin contestația formulată, cât și prin acțiunea formulată, că scăzămintele operate nu se încadrează în categoria pierderilor tehnologice, precizând însă că 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.

Referitor la suma de lei TVA, dedusă nelegal de către societate, s-a reținut că, de asemenea, instanța de fond a făcut o

greșită aplicare a dispozițiilor art. 128 alin. 4 lit. d Cod fiscal, precum și ale dispozițiilor cuprinse în Normele privind organizarea și efectuarea inventarierii elementelor de activ și de pasiv, aprobate prin OMF nr. 1763/2004.

S-a susținut că, din evidența contabilă a societății, a rezultat că, 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 06.01.2009 a rezultat că, soldul 3026, la data de 31.12.2008 în valoare de lei reprezintă fân pentru animale, în cantitate de kg, la prețul de 4,00 lei/kg.

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, 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 0,40 lei/kg, organele de inspecție fiscală au verificat existența stocului de furaje, constatând următoarele:

Din nota explicativă dată de numitul , administratorul societății, la data de .2009, a rezultat că fânul este depozitat la ferma aflată în comuna , anexând la aceasta și un proces verbal din .2009 (anexa nr. 3 la raport), încheiat între , în calitate de administrator al SC SRL și , conform căruia se află în custodia acestuia din urmă furaje aparținând SC SRL, în valoare de lei din luna iulie 2006.

Prin nota explicativă dată de numitul , la data de .2009, acesta a declarat că la ferma lui proprietate personală, situată în f.n. , se află cantitatea de aproximativ 100 tone de fân, cu un preț de 0,40 lei/kg și o anumită cantitate nespecificată de furaj însilozat, precizând că nu a existat un proces verbal de predare-primire în custodie.

Prin întâmpinare, SC SRL a solicitat respingerea recursului declarat în cauză, pentru următoarele motive:

Referitor la cantitatea de kg fân, consideră că nu se datora TVA.

Fânul nu are perioadă de garanție și nu era obligată conform legii să lichideze stocul de fân, la momentul în care înceta activitatea legată de creșterea animalelor.

Fânul nu are un preț de referință, legal, fiind dat pe piață în funcție de cerere și de ofertă.

Pentru stocul de kg fân degradat în valoare de lei, faptul generator de TVA nu intervine și taxa nu devine exigibilă.

deoarece nu sunt îndeplinite cumulativ condițiile enumerate la art. 128 alin. 8 lit. b Cod fiscal.

Cu ocazia inventarierii stocului de fân, efectuată și dovedită financiar contabil cu dispoziția de inventariere nr. 5/2009 (anexa nr. 1 la raportul de expertiză), s-a constatat existența faptică a cantității de kg fân, în valoare de lei consemnat în lista de inventariere din data .2009 (anexa 2 la raport). De asemenea, există și procesul verbal din .2009 de dare în custodie a fânului.

În lista de inventariere act financiar contabil din data de .2009 și procesul verbal nr. / .2009 (anexa 3), este consemnată existența faptică a cantității de kg fân, în valoare de lei. Cu acea ocazie nu s-au constatat lipsuri în gestiune.

Procesul verbal nr. / .2009 face dovada din punct de vedere financiar contabil, că s-au îndeplinit în mod cumulativ condițiile cerute de art. 128 alin. 8 lit. b Cod fiscal.

Pentru stocul de kg fân degradat, în valoare de lei nu se datorează TVA.

Pentru pierderile cauzate de prelucrarea produsului „”, de asemenea concludentă în cauză este expertiza contabilă, în care se arată că pierderile cauzate produselor „” prin „Operațiuni de decongelare, coacere, nu poate fi asimilată ca o lipsă în gestiune, deoarece reprezintă pierderi tehnologice, prevăzute în procesul tehnologic”.

Pierdere cauzată acestui produs, prin operațiunea de decongelare, coacere, reprezintă pierderi tehnologice prevăzute în procesul tehnologic și nu persibilități.

Perisabilitățile se aplică în cazul mărfurilor și produselor care, în procesul de depozitare, păstrare, nu sunt supuse proceselor de transformare.

Adresele Ministerului Agriculturii și Pădurilor D.I.A.S.M.L nr. / .2002 (arătate la anexa 5 din Raportul de Inspecție Fiscală) și nr. / .2006 a A.N.S.V.P.S.A. - D.G.S.A. (anexele 5 și 6 la Raportul de Inspecție Fiscală) nu sunt acte normative cu caracter general, din punct de vedere financiar contabil, și mai ales fiscal.

Pierdere tehnologică este o cheltuială deductibilă din punct de vedere fiscal și nu este purtătoare de TVA, adică nu se datorează TVA pentru această pierdere.

Examinând hotărârea atacată, prin prisma acestor considerente, precum și din oficiu, potrivit dispozițiilor art. 304¹ Cod procedură civilă, Curtea reține următoarele:

Referitor la suma de lei TVA aferent scăzămintelor aferente decongelării produselor Forneti, Curtea apreciază că, în raport de adresa nr. / .2002 a M.A.A.P. - D.I.A.S.M.L., reclamanta nu desfășoară activitate de producție (fila 102 dosar de

fond), ci dimpotrivă, are calitatea de comerciant și nu aceea de producător, conform adresei nr. / .2006 a A.N.S.V.P.S.A. - D.G.S.A. (fila 103 dosar de fond)

În aceste condiții, raportat la aceste dispoziții, referitor la activitatea reclamantei, se poate vorbi doar de perisabilități, și nicidecum de pierderi tehnologice în înțelesul art. 2 din Normele metodologice din HG nr. 831/2004.

Așa fiind, potrivit art. 4 din HG nr. 831/2004, obligația reclamantei era aceea de a constata, prin proces verbal, conform procedurii stabilite de administratorul societății, aceste perisabilități, ținând cont de limita perisabilității lor de 0,25 %, conform art. 7,13 din același act normativ.

Pe de altă parte, potrivit pct-ului 51 din OMFP nr. 1573/2004, normele de scăzăminte nu se aplică automat, ci, după constatarea efectivă a lipsurilor.

Relevant în acest sens este cuprinsul adresei emise de SC

SRL către reclamantă (fila 104 dosar de fond), care stabilește limitele „pierderilor tehnologice”, dar precizează că limitele de pierderi tehnologice se impun a fi verificate, testate, aprobate și cuprinse în normele de consum tehnologic al societății.

Mai mult, reprezentantul reclamantei recunoaște că a aplicat greșit pierderile de 15-18%, potrivit propriei declarații dată în fața organelor de control fiscal (fila 110-111 dosar de fond).

Concluzionând, este de observat că, determinarea perisabilităților este strict reglementată de legiuitor, acestea neputându-se aplica automat la stocul de marfă, ci, în urma verificării faptice a cantității existente în gestiune, după ce au avut loc operații de cântărire, numărare, măsurare și efectuarea compensărilor, potrivit art. 6 din HG nr. 831/2004.

Or, în mod nelegal, societatea a aplicat direct un coeficient care nu rezultă din înscrisuri, și nu este indicată, de asemenea, metoda de determinare a acestuia, având în vedere că au fost aplicate diferite procente, între 10-19,5 % odată cu recepția mărfii de la producător (fila 82-101 dosar de fond):

Sub acest aspect, Curtea apreciază că, instanța de fond a făcut o aplicare greșită a legii, respectiv a dispozițiilor cuprinse în OMFP nr. 1573/2004, ale HG nr. 831/2004 și ale art. 128 alin. 4 lit. d Cod fiscal, întrucât reclamanta, neputând justifica modul de stabilire a perisabilităților, acestea sunt asimilate bunurilor constatate lipsă din gestiune.

Referitor la suma de lei TVA suplimentar aferent stocului de furaje lipsă, sau degradate, asimilate ca livrări de bunuri, Curtea reține următoarele:

La data de .2009 soldul contului 3026 - furaje, era de lei, rezultat din echivalentul contravalorii cantității de kg, la prețul de 4 lei/kg, conform procesului verbal de inventar întocmit de reclamantă, la .2009 (fila 178 dosar de fond).

Pe de altă parte, potrivit declarației numitului , cel care a primit în custodie cantitatea de fân, proprietatea reclamantei (fila 11 dosar de fond), prețul unui kg de fân la data respectivă era de 0,40 lei, astfel că, cantitatea care trebuia să existe în proprietatea societății era de kg.

Potrivit dispozițiilor OMFP nr. 1753/2004, societatea avea obligația să inventarieze, anual, separat, fânul care s-a degradat, prin proces verbal cu lipsă de gestiune.

Referitor la textul aplicabil în cauză, este de observat că în acest caz, instanța de fond a făcut o justă aplicare a legii, respectiv a reținut aplicarea prevederilor art. 128 alin. 8 lit. b și nu ale art. 128 alin. 4 Cod fiscal, dată fiind întrunirea în cauză, în mod cumulativ, a condițiilor prevăzute de pct. 9 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, și anume: 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.

În acest sens, dată fiind degradarea acestor bunuri, din cauze obiective, este de reținut în cauză, ca pertinentă, declarația numitului , potrivit căreia, fânul era într-o stare de degradare care făcea imposibilă valorificarea acestuia.

De altfel, și reprezentantul reclamantei a susținut deprecierea întregii cantități înscrise în sold, în sumă de lei (potrivit inventarului existent la filele 178-179 dosar de fond), situație care a condus la casarea în întregime a acestuia (fila 110 dosar de fond).

În aceste condiții, Curtea apreciază că a fost respectată procedura de constatare a degradării fânului, care constituie așadar pierdere pentru societate, urmând a se reflecta în debitul contului 117, rezultat reportat.

În consecință, prin prisma celor de mai sus, Curtea constată că recursul promovat în cauză este întemeiat, urmând a fi admis ca atare, potrivit art. 312 alin. 1 teza I Cod procedură civilă, iar hotărârea atacată se impune a fi modificată, în parte, în sensul celor de mai sus.

Astfel, admițând în parte acțiunea introductivă, va fi admisă în parte și contestația reclamantei, urmând a fi anulată în parte Decizia nr. .2009 și Decizia de impunere nr. / .2009 emise de recurentă, cu privire la suma de lei reprezentând TVA și majorări de întârziere aferente acestei sume; pentru celelalte sume, contestația reclamantei impunându-se a fi respinsă.

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

Admite recursul declarat de pârâtul **DIRECTIA GENERALA A FINANTELOR PUBLICE HARGHITA**, cu sediul în Miercurea Ciuc, str. Revoluției Din decembrie nr. 20, jud. Harghita, împotriva Sentinței nr. / .2011, pronunțată de Tribunalul Harghita, în dosar nr. / /2010.

Modifică în parte hotărârea atacată.

Admite în parte cererea formulată de SC SRL, CU SEIDUL ÎN , str. , jud. Harghita, în contradictoriu cu DGFP Harghita, cu sediul în Miercurea Ciuc, str. Revoluției Din decembrie nr. 20, jud. Harghita.

Anulează în parte Decizia nr. /R/ 2009 emisă de DGFP Harghita.

Admite în parte contestația formulată de SC SRL împotriva Deciziei de Impunere nr. / .2009 emisă de DGFP Harghita, în sensul că anulează în parte această Decizie, cu privire la suma de reprezentând TVA și la majorările de întârziere aferente acestei sume.

Respinge contestația cu privire la celelalte sume.

Irevocabilă.

Pronunțată în ședință publică, azi, 2012.

Președinte,

Judecător,

Judecător.

Grefier,

Red.
Dact.
Data concept.
Data redactat:
2 exemplare
Jud.-fond.