

MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
AGENTIA NATIONALA DE ADMINISTRARE FISCALA
DIRECTIA GENERALA DE SOLUTIONARE A CONTESTATIILOR

DECIZIA nr.95/2005

Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala a fost sesizata de Directia Generala a Finantelor Publice asupra contestatiei formulata de S.C. X, impotriva deciziei de impunere din 06.01.2005 emisa de Activitatea de Control Fiscal.

Contestatia are ca obiect impozit pe profit, dobanzi de intarziere aferente impozitului pe profit suplimentar, penalitati aferente impozitului pe profit, taxa pe valoarea adaugata, dobanzi de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata, penalitati aferente taxei pe valoarea adaugata suplimentare.

Fata de data comunicarii deciziei de impunere, 11.01.2005, contestatia a fost depusa la data de 03.02.2005, in termenul prevazut de art.176 alin.1 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicata.

Constatand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art.174, art.176 alin.1 si art.178 alin.1 lit.c din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicata, Agentia Nationala de Administrare Fiscala prin Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor este investita sa se pronunte asupra cauzei.

I.a. Prin contestatia formulata se arata ca impozitul pe profit suplimentar a fost determinat de organele de inspectie fiscala si prin stabilirea nedeductibilitatii unor sume reprezentand cheltuieli privind realizarea agentului termic si a apei calde menajere, ca urmare a inregistrarii de catre societate a unui cost de productie a gigacaloriei superior pretului de livrare stabilit de Autoritatea nationala de reglementare in domeniul energiei - ANRE. Astfel, au fost stabilite cheltuieli nedeductibile fiscal aferente anului 2002, aferente anului 2003 si aferente trimestrelor I-III 2004.

Societatea precizeaza faptul ca in lunile decembrie 2001 si octombrie 2003 a depus la ANRE si Autoritatea nationala de reglementare pentru serviciile publice de gospodarie comunală - ANRSC, documentatii pentru avizarea pretului de livrare, in care s-au luat in calcul cheltuielile cu combustibilul, energia electrica si reparatiile, in conditiile in care uzura fizica a utilajelor de productie, transport si

distributie conduce la un randament scazut, de aproximativ 60%, fata de cel nominal de 90%.

De asemenea, debransarile masive de la sistemul centralizat de productie a agentului termic si apei calde au dus la functionarea sub minimul tehnic a agregatelor energetice.

ANRE si ANRSC, avand in vedere protectia sociala a populatiei, au aprobat preturi mult sub cele solicitate de furnizor.

Societatea considera ca in conformitate cu art.9 alin.1 din Legea nr.414/2002, art.21 alin.1 din legea nr.571/2003 si punctul 22 din Hotararea Guvernului nr.44/22.01.2004, cheltuielile de exploatare efectuate pentru producerea si comercializarea agentului termic si apei calde sunt cheltuieli deductibile fiscal chiar daca costul de productie este mai mare decat pretul de livrare impus de ANRE.

Aceste cheltuieli au fost necesare a se efectua pentru functionarea la parametrii tehnici normali a capacitatilor de productie.

I.b.Societatea arata ca sumele reprezentand cheltuieli de exploatare privind contravaloarea unor materiale date in consum si nejustificate ca intrate in opera, nu pot fi considerate ca nedeductibile atat timp cat persoana raspunzatoare poate fi identificata si in sarcina ei poate fi stabilita raspunderea materiala, mentionand ca art.9 alin.7 din Legea nr.414/2002 si art.21 alin.4 lit.c din Legea nr.571/2003 nu sunt deductibile "cheltuielile privind bunurile de natura stocurilor sau activelor corporale constatate lipsa din gestiune ori degradate "neimputabile", pentru care nu au fost incheiate contracte de asigurare, precum si taxa pe valoarea adaugata aferenta".

I.c.Referitor la cheltuielile nedeductibile reprezentand amortizarea unor mijloace fixe, inregistrata de societate pentru perioada ulterioara scoaterii din functiune a acestora, aceasta arata ca acestea au fost eronat stabilite intrucat nu depasesc valoarea pierderilor contabile in anul fiscal la care se refera.

I.d. Contestatoarea precizeaza faptul ca diferenta de taxa pe valoarea adaugata aferenta materialelor date in consum si nejustificate ca puse in opera, se va inregistra ca taxa pe valoarea adaugata colectata odata cu stabilirea raspunderii materiale in sarcina persoanei vinovate de producerea lipsei, in conformitate cu prevederile art.128 alin.3 litera e din Legea nr.571/2003.

Ca urmare societatea solicita admiterea contestatiei si anulara in parte a deciziei de impunere nr.62/06.01.2005.

II. Prin decizia de impunere din 06.01.2005 emisa de Activitatea de inspectie fiscala in baza raportului de inspectie fiscala incheiat la data de 27.12.2004, s-au stabilit in sarcina societatii obligatii bugetare cu titlu de impozit pe profit si taxa pe valoarea adaugata.

Inspectie fiscala s-a efectuat si ca urmare a adresei din 31.08.2004 transmisa de Administratia Finantelor Publice, prin care se solicita verificarea fiscala, intrucat contribuabilul inregistreaza datorii mari la bugetul statului.

Cu privire la impozitul pe profit aferent perioadei 01.01.2002 - 30.09.2004, organele de inspectie fiscala au constatat urmatoarele:

Anul 2002: Fata de pierderea fiscala si cheltuielile nedeductibile inregistrate de societate, organele de inspectie fiscala au stabilit profit fiscal, cheltuieli nedeductibile in quantum mai mare si impozit pe profit suplimentar datorat bugetului de stat.

Diferenta de cheltuieli nedeductibile consta in:

- inregistrarea pe cheltuieli de exploatare a cheltuielilor cu amortizarea unor mijloace fixe care nu mai erau in functiune, fiind astfel incalcate prevederile art.11 alin.1 din Legea nr.15/1994 cu modificarile ulterioare.

- inregistrarea pe cheltuieli de exploatare a cheltuielilor care nu au fost efectuate in vederea realizarii de venituri impozabile, fiind astfel incalcate prevederile art.9 alin.1 din Legea nr.414/2002. Aceste cheltuieli rezulta din diferentele de pret de productie ale agentului termic si apei calde, si preturile de livrare ale acestora. Organele de inspectie fiscala au retinut explicatia directorului tehnic al agentului economic, conform careia diferenta de pret se datoreaza si pierderilor de agent termic pe traseul de distributie, precum si numarului mare de debransari ale beneficiarilor, de la retea de furnizare a apei calde si agentului termic.

Anul 2003: Fata de pierderea fiscala si cheltuielile nedeductibile inregistrate de societate, organele de inspectie fiscala au stabilit un profit fiscal, cheltuieli nedeductibile in quantum mai mare lei si impozit pe profit suplimentar datorat bugetului de stat.

Diferenta reprezentand cheltuieli nedeductibile consta in:

- inregistrarea pe cheltuieli de exploatare a cheltuielilor cu amortizarea unor mijloace fixe care nu mai erau in functiune, fiind astfel incalcate prevederile art.11 alin.1 din Legea nr.15/1994 cu modificarile ulterioare.

- inregistrarea pe cheltuieli de exploatare a sumei care in urma controlului s-a constatat ca reprezinta contravaloarea unor materiale date in consum, respectiv teava din inox care ar fi trebuit sa inlocuiasca o alta instalatie. Intrucat nu s-au gasit documente din care sa rezulte aceasta inlocuire, s-a considerat ca fiind lipsa in gestiunea unitatii si s-a estimat valoarea acestora la pret de achizitie. Prin aceasta inregistrare s-au incalcat prevederile art.9 alin.6 litera f din Legea nr.414/2002.

-inregistrarea pe cheltuieli de exploatare a cheltuielilor care nu au fost efectuate in vederea realizarii de venituri impozabile, fiind astfel incalcate prevederile art.9 alin.1 din Legea nr.414/2002. Aceste cheltuieli rezulta din diferentele de pret de productie ale agentului termic si apei calde, si preturile de livrare ale acestora.

Anul 2004, trimestrele I-III: Fata de pierderea fiscala si cheltuielile nedeductibile inregistrate de societate, organele de inspectie fiscala au stabilit profit fiscal, cheltuieli nedeductibile in cuantum mai mare si impozit pe profit datorat bugetului de stat.

Diferenta reprezinta cheltuieli nedeductibile, care nu au fost efectuate in vederea realizarii de venituri impozabile, fiind astfel incalcate prevederile art.9 alin.1 din Legea nr.414/2002. Aceste cheltuieli rezulta din diferentele de cost de productie ale agentului termic si apei calde, si preturile de livrare ale acestora.

Pentru perioada 01.01.2002-30.09.2004 organele de inspectie fiscala au stabilit diferente de impozit pe profit, pentru care au calculat dobanzi de intarziere si penalitati.

Cu privire la taxa pe valoarea adăugata aferenta perioadei 01.01.2002 - 30.09.2004, organele de inspectie fiscala au stabilit diferente in plus fata de taxa pe valoarea adaugata de plata evidentiata de agentul economic, pentru care au calculat dobanzi de intarziere si penalitati.

Aceasta se datoreaza faptului ca in luna octombrie 2003 unitatea a inregistrat pe cheltuieli bonurile de consum din 08.10.2003 si 31.10.2003 privind 529.4 metri liniari de teava de inox. Conform bonurilor de consum teava a fost folosita pentru executarea unei lucrari de inlocuire a unei instalatii vechi. In urma verificarii s-a constatat ca nu au fost recuperate tevile inlocuite in vederea valorificarii. Astfel, considerandu-se ca cei 529.4 metri liniari de teava sunt lipsa, potrivit art.21 din Hotararea Guvernului nr.44/2004 privind Normele de aplicare a Legii nr.571/2003 se colecteaza taxa pe valoarea adaugata.

III. Luand in considerare constatarile organelor de inspectie fiscala, motivele invocate de contestatoare, documentele existente la dosarul cauzei precum si actele normative invocate de contestatoare si de organele de inspectie fiscala, se retin urmatoarele:

III.1. Referitor la impozitul pe profit, dobanzile de intarziere si penalitatile aferente, Agentia Nationala de Administrare Fiscala, prin Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor este investita sa se pronunte asupra deductibilitatii cheltuielilor efectuate de societate pentru producerea si transportul agentului termic, superioare veniturilor realizate din vanzarea acestuia, in conditiile in care organele de

inspectie fiscala nu au facut o analiza concreta a costurilor de productie si nu s-a avut in vedere faptul ca preturile de livrare au fost impuse de ANRE si ANRSC.

Perioada supusa inspectiei fiscale: 01.01.2002-30.09.2004.

In fapt, societatea a inregistrat pe cheltuieli de exploatare, in anii 2002, 2003 si 2004 - trimestrele I-III,, asa cum se arata de catre organele de inspectie fiscala, "cheltuieli care nu au fost efectuate in vederea realizarii de venituri impozabile." Respectivetele cheltuieli rezulta din diferentele dintre preturile de productie ale agentului termic si apei calde, si preturile de livrare ale acestora.

Astfel, conform anexei nr.2 la raportul de inspectie fiscala din 27.12.2004, societatea a livrat agentul termic la preturi impuse de ANRE, inferioare fata de costurile de productie, transport si distributie.

SC X arata pe de o parte faptul ca randamentul scazut al instalatiei de productie si distributie al agentului termic si apei calde se datoreaza pierderii unui mare numar de clienti, prin debransarea acestora, pierderilor din retea si nivelului ridicat al cheltuielilor cu reparatiile, si pe de alta parte ca pretul de livrare practicat a fost cel impus de ANRE - Autoritatea nationala de reglementare in domeniul energiei si ANRSC - Autoritatea nationala de reglementare pentru serviciile publice de gospodarie comunal.

Se retine ca la stabilirea nedeductibilitatii fiscale organele de inspectie fiscala au invocat prevederile art.9 alin.1 din Legea nr.414/2002 si art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003, fara a face o analiza concreta a costurilor de productie si a cauzelor care au condus la livrarea agentului termic la un pret inferior celui de productie si transport.

Art.9(1) din Legea nr.414/2002 prevede:

"La calculul profitului impozabil cheltuielile sunt deductibile numai dacă sunt aferente veniturilor impozabile."

De asemenea, art.21(1) din Legea nr.571/2003, in vigoare de la 01.01.2004, prevede:

"Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare."

Constatarea inregistrarii de costuri de productie mai mari decat veniturile realizate nu poate constitui o premisa general valabila pentru stabilirea nedeductibilitatii respectivelor costuri, in speta nefiind demonstrat ca respectivele cheltuieli nu au concurat la realizarea veniturilor societatii.

Totodata se retine ca prin Nota din 23.12.2002 intocmita de Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor si avizata favorabil de Directia Generala Juridica si Directia Generala de Politica si Legislatie Fiscala din Ministerul Finantelor Publice, se arata faptul ca "deductibilitatea cheltuielilor la calculul impozitului pe profit nu este conditionata de obtinerea unor venituri care sa acopere in totalitate costurile, ci ca efectuarea cheltuielilor sa concure in mod direct la veniturile obtinute de societate". Prin nota se mai arata faptul ca stabilirea "nedeductibilitatii fiscale la diferentele in minus rezultate ca urmare a neacoperirii costurilor, trebuie sa se intemeieze pe o analiza concreta atat din punct de vedere contabil, respectiv regasirea cheltuielilor efectuate, cat si a cauzelor care au determinat pierdere, a existentei sau inexistentei unor circumstante speciale care au pus respectiva societate comerciala in situatia fortuita de a vinde sub cost.

Numai in cazul in care, in raport de elementele de fapt mentionate nu exista temeiuri indestulatoare pentru a se retine ca pretul de vanzare sau tariful practicat mai mic decat costul, sunt justificate de situatia reala, in fapt urmarindu-se diminuarea bazei de impozitare, cu consecinta prejudicierii bugetului de stat, problema deductibilitatii diferentelor in minus ramane in afara discutiei, temeiul raspunderii fiscale a societatii constituindu-l natura frauduloasa a procedeeului utilizat".

Pe baza considerentelor de mai sus si intrucat nu se poate stabili impozitul pe profit suplimentar aferent fiecarei cheltuieli considerata ca nedeductibila de organele de inspectie fiscala, se va face aplicatia art.185(3) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, care prevede:

"Prin decizie se poate desfiinta total sau partial actul administrativ atacat, situatie în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de solutionare."

In consecinta, se va desfiinta partial decizia de impunere din 06.01.2005 pentru impozitul pe profit, dobanzile de intarziere si penalitatile aferente, urmand ca reprezentantii Activitatii de Control Fiscal, sa emita o noua decizie de impunere, tinand seama strict de considerentele de mai sus, cu analizarea si a celorlalte sustineri ale societatii.

III.2. Referitor la taxa pe valoarea adaugata, dobanzile de intarziere si penalitatile aferente taxei pe valoarea adaugata, Agentia Nationala de Administrare Fiscala, prin Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor este investita sa se pronunte daca societatea datoreaza

taxa pe valoarea adaugata aferenta unor materiale constatate lipsa din gestiune.

In fapt, in luna octombrie 2003 societatea a inregistrat darea in consum a 529.4 metri liniari teava de inox, in vederea inlocuirii unor instalatii vechi.

In conditiile in care la inspectia efectuata nu s-au gasit documente din care sa rezulte aceasta inlocuire, constatandu-se lipsa tevilor in lungime de 529.4 metri liniari, organele de inspectie fiscala au reintregit **taxa pe valoarea adaugata colectata aferenta lunii octombrie 2003** cu taxa pe valoarea adaugata aferenta materialelor in cauza.

In drept, art.3 din Normele de aplicare a Legii nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adăugată, aprobate prin Hotararea Guvernului nr.598/2002, prevede:

"În sensul art. 3 din lege se consideră livrări de bunuri:[...]

e) bunurile constatate lipsă pe bază de inventariere, atât cele imputabile, cât si cele neimputabile, cu exceptia celor prevăzute la art.4 alin.(1) lit.b) din prezentele norme[...]"

Pe baza prevederilor legale mai sus citate, in conditiile in care organele de inspectie fiscala au constatat lipsa din gestiune a materialelor in cauza, societatea neputand face dovada contrara, aceasta datoreaza taxa pe valoarea adaugata cu care organele de inspectie au reintregit taxa pe valoarea adaugata colectata aferenta lunii octombrie 2003.

Prin contestatia formulata, SC X arata: diferenta de taxa pe valoarea adaugata stabilita ca obligatie suplimentara de plata, aferenta materialelor date in consum si nejustificate ca puse in opera, se va inregistra ca taxa pe valoarea adaugata colectata odata cu stabilirea raspunderii materiale in sarcina persoanei vinovate de producerea lipsei, in conformitate cu prevederile art.128 al.3 lit.e din legea nr.571/2003."

Cu adresa din 24.03.2005 societatea comunica faptul ca pentru contravaloarea materialelor constatate lipsa din gestiune nu s-a emis o decizie de imputatie, "deoarece nu s-au identificat persoanele ce se fac raspunzatoare" [...], acest fapt facand obiectul unui dosar penal.

Avand in vedere dispozitiile legale aplicabile spetei, faptul ca art.128(3) din Legea nr.571/2003 arata care sunt operatiunile considerate livrari de bunuri cu plata, iar potrivit art.14 si art.16 alin.2 din Legea nr.345/2002 faptul generator si exigibilitatea iau nastere la momentul efectuarii livrarii bunurilor, precum si faptul ca societatea are posibilitatea sa se constituie parte civila in procesul penal pentru recuperarea pe aceasta cale a prejudiciului, de la persoanele raspunzatoare, afirmatia acesteia nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a cauzei.

Ca urmare, pentru acest capat de cerere urmeaza sa se respinga ca neintemeiata contestatia societatii, pentru taxa pe valoarea adaugata suplimentar stabilita.

De asemenea, pe cale de consecinta se va respinge contestatia ca neintemeiata pentru dobanzile si penalitatile de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata, potrivit principiului de drept "accessorium sequitur principale", tinand cont si de faptul ca societatea nu ridica obiectiuni asupra modului de calcul al acestora.

Avand in vedere cele retinute mai sus si in temeiul art.9(1) din Legea nr.414/2002, art.21(1) si art.128(3) lit.e din Legea nr.571/2003, art.6 din Ordonanta de urgenta a Guvernului nr.29/1998, art.3 din Normele de aplicare a Legii nr. 345/2002, aprobate prin Hotararea Guvernului nr.598/2002, art.14 si art.16 alin.1 din Legea nr.345/2002, coroborate cu prevederile art.185 alin.1 si alin.3, art.174, art.176 alin.1 si art.178 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, se:

DECIDE

1.Desfiintarea partiala a deciziei de impunere din 06.01.2005 emisa de Activitatea de Control Fiscal, pentru impozitul pe profit, dobanzile si penalitatile de intarziere aferente impozitului pe profit, urmand ca reprezentantii Activitatii de Control Fiscal sa emita o noua decizie de impunere, tinand seama strict de considerentele retinute in cuprinsul prezentei decizii.

2.Respingerea ca neintemeiata a contestatiei formulate de SC X cu privire la taxa pe valoarea adaugata, dobanzile si penalitatile de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata.

Prezenta decizie poate fi atacata la Curtea de Apel, in termen de 6 luni de la comunicare.

