

**R O M A N I A**  
**ÎNALTA CURTE DE CASAȚIE ȘI JUSTIȚIE**  
**SECȚIA DE CONTENCIOS ADMINISTRATIV ȘI FISCAL**

DECIZIA nr.2249

Dosar nr.760/39/2009\*

**Ședința publică de la 8 mai 2012**

Președinte:	X	- judecător
	X	- judecător
	X	- judecător
	X	- Magistrat asistent

-----

S-au luat în examinare recursurile declarate de Direcția Regională pentru Accize și Operațiuni Vamale X în numele și pentru Autorității Naționale a Vămirilor, precum și pentru Direcția Județeană și Operațiuni Vamala X - Activitatea de Inspecție Fiscală și de Agenția Națională de Administrare Fiscală împotriva Sentinței nr.X din 14 aprilie 2011 a Curții de Apel .X. - Secția comercială, contencios administrativ și fiscal.

Dezbaterile au fost consemnate în încheierea cu data de 24 aprilie 2012, iar pronunțarea deciziei s-a amânat la data de 8 mai 2012.

**ÎNALTA CURTE**

Asupra recursurilor de față;

Din examinarea lucrărilor din dosar, constată următoarele:

*Circumstanțele cauzei*

Prin acțiunea înregistrată pe rolul Curții de Apel .X., reclamanta S.C. „.X.” S.R.L. .X., în contradictoriu cu intimații Direcția Județeană pentru Accize și Operațiuni Vamale .X. - Activitatea de Inspecție Fiscală .X. și Direcția Generală a Finanțelor Publice a Județului .X., a solicitat anularea Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspecția fiscală nr. .X. /16-01-2009, emisă de ANAF - Direcția Județeană pentru Accize și Operațiuni Vamale .X. - Activitatea de

inspecție fiscală, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. X/13.01.2009.

În motivarea acțiunii, reclamanta a arătat că în perioada 20.10.2008 - 13.01.2009, la sediul societății a avut loc un control din partea ANAF - DJAOV .X. - Autoritatea de Inspecție fiscală, cu privire la modul de producere, valorificare, deținere, circulație a mărfurilor accizabile și la modul de evidențiere și plată a accizelor pentru perioada iulie 2006- septembrie 2008, în urma căruia s-a emis Raportul de inspecție fiscală și Decizia de impunere contestată.

A mai arătat reclamanta că prin Raportul de inspecție fiscală și Decizia de impunere s-a stabilit, în mod incorect, că :

- societatea ar fi depășit norma de consum aprobată cu 72 gDall, pentru care s-a calculat o acciză suplimentară în cuantum de X lei;

- societatea ar fi livrat alcool etilic denaturat cu fenolftaleină către S.C. .X. .X. S.R.L., fără a se respecta condițiile înscrise în autorizația de utilizator final, în sensul că nu s-au realizat produsele finite destinate a fi folosite ca atare, sens în care s-au calculat accize suplimentare în suma de .X. lei;

- organele de control au dispus înlăturarea scutirii de la plata accizelor pentru cantitatea de .X. litri alcool etilic de 96 %, întrucât s-a considerat că aceasta nu a transformat cantitatea de alcool menționat în alcool sanitar în mod legal, calculându-se accize suplimentare în cuantum de .X. lei;

- s-au calculat majorări de întârziere în cuantum de .X. lei, pentru neplata la termen a accizelor menționate.

De asemenea, la data de 06.10.2009, reclamanta și-a precizat cererea, în sensul că a solicitat anularea Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. .X./25.05.2009, emisă de ANAF - Direcția Generală a Finanțelor Publice .X. - Activitatea de inspecție fiscală; anularea, în parte a Deciziei nr. .X./28.08.2009, emisă de D.G.F.P. .X. - Biroul de soluționare contestații, prin care s-a dispus respingerea contestației formulată pe cale administrativă împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. .X./25.05.2009; anularea bazei impozabile stabilite suplimentar în

sumă de .X. lei prevăzută în Decizia contestată; anularea obligației de plată a TVA în cuantum de .X. lei stabilită, ca urmare a admiterii în parte a contestației pe cale administrativă formulată de reclamantă, prin Decizia nr. .X./28.08.2009 emisă de D.G.F.P. .X. - Biroul de soluționare contestații La termenul de judecată din data de 30 octombrie 2009, reclamanta și-a precizat cererea, în sensul că a solicitat anularea, în parte și a Deciziei nr. .X./03.07.2009 emisă de ANAF - Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, prin care s-a dispus respingerea contestației formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. .X./16.01.2009, pentru suma de .X. lei, din care suma de .X. lei, reprezentând accize, iar suma de .X. lei, reprezentând majorări de întârziere aferente

Prin întâmpinare, pârâta Administrația Națională de Administrare Fiscală - Direcția Generală a Finanțelor Publice a Municipiului .X., a solicitat respingerea acțiunii reclamantei ca nefondată și menținerea deciziei nr. .X./28.08.2009 emisă de Direcția Generală a Finanțelor Publice .X., ca temeinică și legală.

Pârâta Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin întâmpinare, a solicitat respingerea acțiunii ca nefondată, arătând că deși prin norma de consum nr..X./10.01.2004, s-au stabilit pierderile tehnologice în procesul de rafinare a alcoolului brut în coloana de rafinate discontinuă de 4% raportat la alcoolul brut introdus la rafinare, totuși potrivit Raportului de rectificare nr. 4, întocmit de reclamantă pentru perioada 01.03.2007-03.03.2007, s-a înregistrat o pierdere de 1745 gDall, reprezentând 4,17 %, raportată la alcoolul absolut al spiritului brut introdus la rafinare, pierderea admisă fiind de 1673gDall, cantitatea de 72 gDall depășind norma de consum aprobată.

Prin întâmpinare, pârâta Agenția Națională de Administrare Fiscală a susținut că reclamanta a încălcat condițiile în baza cărora a obținut autorizația de antrepozit de producție alcool etilic, în sensul că nu a efectuat producția de alcool sanitar în cadrul antrepozitului, astfel că, în mod legal organele vamale au constatat că nu poate beneficia de scutirea directă de la plata accizelor

pentru alcoolul etilic și au stabilit în sarcina reclamantei, accize în sumă de .X. lei.

*Hotărârea instanței de fond*

Prin sentința nr.X din 14 aprilie 2011, Curtea de Apel .X. a admis acțiunea, astfel cum a fost modificată de reclamanta S.C. .X. SRL .X., în contradictoriu cu pârâții Direcția Județeană pentru Accize și Operațiuni Vamale .X. - Activitatea de Inspecție Fiscală .X., Direcția Generală a Finanțelor Publice a Județului .X., și Agenția Națională de Administrare Fiscală - Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor și, pe cale de consecință, a hotărât:

- a anulat punctul 1 din Decizia nr. .X./03.07.2009 emisă de Agenția Națională de Administrare Fiscală - Direcția generală de soluționare a contestațiilor prin care a fost respinsă contestația reclamantei privind suma totală de .X. lei din care suma de .X. lei reprezintă accize și suma de .X. lei reprezintă majorări de întârziere;

- a anulat Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. .X./16.01.2008 emisă de Direcția Județeană pentru Accize și Operațiuni Vamale .X. și pentru suma de totală de .X. lei din care suma de .X. lei reprezintă accize și suma de .X. lei reprezintă majorări de întârziere;

- a anulat punctul 1 din Decizia nr. .X./28.08.2009 emisă de Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului .X. - Biroul Soluționare Contestații prin care a fost respinsă contestația reclamantei privind suma de .X. lei reprezentând taxa pe valoare adăugată;

- a anulat Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. .X./25.05.2009 emisă de Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului .X. și pentru suma de .X. lei reprezentând taxa pe valoare adăugată, obligând pârâtele la cheltuieli de judecată în sumă de .X. lei.

Pentru a pronunța această hotărâre, instanța de fond a reținut, în esență, că obiectul acțiunii constă în verificarea legalității obligației de plată a sumei de .X. lei din care suma de .X. lei reprezintă accize și .X. lei majorări de întârziere stabilită prin

Decizia de impunere nr. .X./16.01.2008 emisă de DJAOV .X. așa cum a fost modificată prin Decizia nr. .X./03.07.2009 emisă de Agenția Națională de Administrare Fiscală - Direcția generală de soluționare a contestațiilor precum și a obligației de plată a sumei de .X. lei reprezentând taxă pe valoare adăugată stabilită prin Decizia de impunere nr. .X./25.05.2009 așa cum a fost modificată prin Decizia nr. .X./28.08.2009, ambele emise de Direcția Generală a Finanțelor Publice a jud. .X..

S-a arătat în considerentele sentinței atacate că în ceea ce privește pierderea de 72 Dall rezultată din depășirea normei de consum în luna martie 2007, din analiza raportului de expertiză tehnică în specialitatea chimie rezultă că depășirea a fost de 4,08 % și, dacă se ține seama că rectificarea nr. 4/03.03.2007 reprezintă continuarea rectificării nr. 3 din luna februarie, ar rezulta o depășire a normei de consum de 4,067 % și care, practic, nu se poate considera depășire.

S-a reținut, de asemenea că în suplimentul la raportul de expertiză tehnică expertul a calculat pierderea tehnologică pentru operațiunea de rafinare începută la data de 15.02.2007 stabilită prin rapoartele de rectificare nr. X/februarie 2007 și X/martie 2007 și a constatat că aceasta este de 3,97458 % și nu 4,18 % cât au stabilit organele de inspecție, prin urmare indiferent cum s-ar calcula procentul pierderilor tehnologice acestea nu depășesc norma de consum stabilită prin Norma de consum nr. .X./10.01.2004.

Cu privire la suma de .X. lei reprezentând accize datorate de către reclamantă pentru faptul că o cantitate de X litri de alcool etilic nu ar fi fost transformată legal în alcool sanitar, judecătorul fondului a constatat că motivele de nelegalitate reținute de inspectorii vamali sunt nefondate, având în vedere că din analiza dispozițiilor legale reținute în cuprinsul raportului de inspecție și în decizia de soluționare a contestației, respectiv cele ale pct. 22 alin. 6 din HG nr. 44/2004 rezultă că operațiunea realizată de SC .X. SRL .X. în perioada verificată este cea prevăzută de pct. 22 alin. 3 din HG nr. 44/2004 și anume denaturarea alcoolului etilic pentru fabricarea de produse ce nu sunt destinate consumului uman și nu aceea de denaturare completă a alcoolului etilic.

Cu privire la cel de - al doilea motiv reținut în procesul verbal de inspecție, decizia de impunere și cea prin care a fost respinsă contestația reclamantei, respectiv că în cazul denaturării unei cantități de X litri alcool etilic 96 % nu s-a respectat procentul minim de salicilat de etil prevăzut de dispozițiile pct. 22 alin. 3 din HG nr. 44/2004, prima instanță a apreciat că și acesta este nefondat având în vedere că, așa cum rezultă din cuprinsul raportului de expertiză în specialitatea chimie efectuat în cauză, reclamanta a denaturat alcoolul etilic în conformitate cu dispozițiile pct. 22 alin. 7 lit. a din Normele metodologice cu respectarea procedurii prevăzute de alin. 8 din același text normative.

Or, a mai reținut prima instanță, din dispozițiile pct. 22 alin. 8 din HG nr. 44/2004 rezultă că pentru denaturarea alcoolului etilic relevantă este cantitatea de denaturant efectiv folosită și nu concentrația de denaturant în cantitatea totală de produs, procentul de denaturant fiind calculat la cantitatea de alcool etilic 100 %.

Prin urmare, Curtea de apel a constatat că din actele depuse de reclamantă la dosarul cauzei cât și din suplimentul la raportul de expertiză întocmit de expert Matei Macoveanu, rezultă faptul că întreaga procedură de denaturare precum și transportul alcoolului denaturat cu salicilat de etil din antrepozitul fiscal de producție alcool etilic în antrepozitul fiscal de producție băuturi spirtoase s-a făcut conform legii și sub supravegherea reprezentanților fiscali.

De altfel, s-a mai arătat în considerentele sentinței atacate, toate părțile sunt de acord că reclamanta a produs și a eliberat spre consum alcool sanitar și nu alcool etilic în înțelesul art. 173 din Codul fiscal, neputându-se reține că alcoolul etilic a părăsit antrepozitul fiscal în stare pură și a fost eliberat pentru consum.

Conchizând, prima instanță a constatat că lipsește baza de impozitare, iar reclamanta nu datorează TVA în sumă de .X. lei, întrucât din actele dosarului și din raportul de expertiză contabilă, rezultă că întreaga sumă reținută de organele fiscale ca bază de calcul suplimentară pentru stabilirea TVA prin Decizia de impunere nr. .X./25.05.2009 așa cum a fost modificată prin Decizia nr. .X./28.08.2009 reprezintă accize suplimentare conform Deciziei

de impunere nr. .X./16.01.2008 emisă de DJAOV .X. așa cum a fost modificată prin Decizia nr. .X./03.07.2009 emisă de ANAF , decizii ce au fost apreciate ca nelegale.

### *Recursul*

*Împotriva acestei hotărâri au declarat recurs pârâtele Direcția Regională pentru Accize și Operațiuni Vamale .X. în numele și pentru Autoritatea Națională a Vămirilor, precum și pentru Direcția Județeană și Operațiuni Vamale .X. - Activitatea de Inspecție Fiscală și Agenția Națională de Administrare Fiscală, criticând soluția instanței de fond, pentru nelegalitate și netemeinicie.*

În motivarea recursurilor sale Direcția Regională pentru Accize și Operațiuni Vamale .X. - în numele și pentru Autoritatea Națională a Vămirilor și Agenția Națională de Administrare Fiscală au arătat următoarele:

- Instanța de fond a ignorat motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii Deciziei nr. X/3.07.2009 - de către Comisia de Soluționare a Contestațiilor.

- Referitor la suma de X lei reprezentând accize pentru pierderea de 72° Dall - rezultată din depășirea normei de consum în luna martie 2007, instanța în mod eronat a stabilit potrivit raportului de expertiză că acestea nu depășesc norma de consum nr. X/01.01.2004.

- Referitor la suma de .X. lei reprezentând accize datorate pentru că o cantitate de X litri alcool etilic nu au fost transformate în mod legal în alcool sanitar, în mod eronat instanța de fond a făcut aplicarea prevederilor legale referitoare la aplicarea accizei.

Astfel, instanța de fond a apreciat greșit că „alcoolul etilic nu a fost eliberat în consum în conformitate cu art. 166 din Codul fiscal ci a fost utilizat ca materie primă și denaturat ca salicilat de etil” neținând cont de obiecțiunile la expertiză.

- Arată recurenta că prin adresa nr. X/SIV/21.02.2008, s-a transmis certificatul de analiză nr. X/21.02.2008 din care reiese „conținutul de salicilat de etil al probei este de X kg/X litri ori cantitățile minime pentru a putea fi considerat denaturat și pentru a beneficia de scutirile prevăzute de art. 200 alin. 1 lit. b) din Legea nr. 571/ 2003, sunt prevăzute de art. 22 alin. (2) lit. b) din H.G. nr. 44/2004, în speță X kg salicilat de etil/metil/X litri

produs. Reclamanta nu a contestat rezultatele analizei efectuate conform art. 19 din Ordinul Președintelui nr. 9250/2006.

Instanța a ignorat și faptul că reclamanta a produs în mod ilegal alcoolul sanitar în antrepozitul fiscal de băuturi alcoolice care este strict delimitat de antrepozitul de alcool etilic.

- În referire la TVA aferentă accizelor suplimentare, în mod greșit instanța de fond a înlăturat obligația de plată a acestora.

- În drept cererile de recurs se întemeiază pe dispozițiile art. 304<sup>1</sup> și art. 304 pct. 9 Cod procedură civilă.

#### *Considerentele și soluția instanței de recurs*

Analizând cererile de recurs, motivele invocate, normele legale incidente precum și în conformitate cu prevederile art. 304<sup>1</sup> Cod procedură civilă, constată că sunt fondate pentru următoarele considerente:

- În fața instanței de contencios, reclamanta – intimată a supus analizei verificarea legalității obligației de plată a sumei de .X. lei din care suma de .X. lei reprezentând accize și .X. lei majorări de întârziere, stabilită prin Decizia de impunere nr. .X./16.01.2008 emisă de DJAOV .X. , așa cum a fost modificată prin Decizia nr. .X./03.07.2009 emisă de Agenția Națională de Administrare Fiscală – în calea de soluționare a contestației, precum și a obligației de plată a sumei de .X. lei ce reprezintă TVA stabilită prin decizia de impunere nr. .X./25.05.2008 și modificată prin Decizia nr. .X./28.08.2009 emise de Direcția Generală a Finanțelor Publice .X..

- *Referitor la suma de X lei reprezentând accize pentru pierderea de 72 grade Dall rezultată din depășirea normei de consum.*

Instanța de fond a apreciat în mod eronat că „nu se poate considera o depășire” depășirea normei de consum cu X% - așa cum arată expertul.

Pentru cantitatea de alcool denaturată în perioada 1.03.2007 – 3.08.2007, pierderea tehnologică a fost mai mare cu 0,17% decât cea stabilită prin norma de consum nr. .X./10.01.2004 și care era de 4%, și prin urmare afirmația expertului nu se justifică, fiind deci aplicabile dispozițiile pct. 16 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, în sensul că reclamanta nu a îndeplinit condițiile prev. lit. b) privind

încadrarea accizei conform art. 192 alin. (3) din Legea nr. 571/2003.

*- În ceea ce privește suma de X lei reprezentând accize datorate de reclamanta – intimată pentru faptul că o cantitate de X litri de alcool etilic nu a fost transformată legal în alcool sanitar.*

Instanța de fond a interpretat în mod greșit prevăzute de art. 200 alin. 1 lit. b) din Legea nr. 571/2003. Se reține că organele de control fiscal au constatat că reclamanta a încălcat condițiile în baza cărora a obținut autorizația de antrepozit de producție alcool etilic, adică nu a efectuat producția de alcool sanitar în cadrul antrepozitului și deci nu poate beneficia de scutire directă de la plata accizelor.

Nu se poate reține că, inspectorii vamali au fost în eroare cu privire la operațiunea realizată de reclamantă.

Reclamanta nu a făcut dovada cu înscrisuri privind amplasarea Secției de producție alcool sanitar în cadrul antrepozitului de producție băuturi spirtoase, mai mult administratorul societății a declarat că societatea are în dotare utilaje tehnologice de îmbuteliere și spațiu adecvat pentru realizarea produselor specifice.

Ceea ce este relevant este faptul că denaturarea alcoolului etilic și obținerea alcoolului sanitar se poate desfășura în antrepozitul fiscal pentru producția de alcool etilic prin adăugarea succesivă a substanțelor denaturate admise iar reclamanta – intimată a desfășurat doar denaturarea alcoolului etilic cu salicilat de etil în cadrul antrepozitului de producție alcool etilic, restul operațiunilor de îmbuteliere și ambalare a produsului obținut (alcool sanitar de 90°) a fost efectuat în cadrul antrepozitului de băuturi spirtoase.

*- Referitor la suma de X lei reprezentând accize*

Motivarea instanței de fond privind denaturarea alcoolului etilic pentru fabricarea de produse ce nu sunt destinate consumului numai prin prisma prevederilor pct. 22 alin. 3 din H.G. nr. 44/2004, nu poate fi reținută având în vedere că organele fiscale au analizat altă situație, aceea că reclamantul a încălcat condițiile în baza cărora a fost obținută autorizația de antrepozit alcool etilic.

Este corectă susțin X litri alcool etilic 96% nu s-a respectat procentul minim de salicilat de etil așa cum este prevăzut de pct. 22 alin. 3 din H.G. nr. 44/2004.

Alcoolul etilic rafinat de 96 grade denaturat cu salicilat de etil nu a fost transferat din antrepozitul fiscal de producție alcool etilic către secția de producție alcool sanitar care este una și aceeași cu secția de băuturi alcoolice ce funcționează în cadrul antrepozitelui fiscal de producție băuturi spirtoase.

Pentru alcoolul sanitar de 70 de grade s-a efectuat ulterior denaturarea prin adăugarea substanței albastru de metilen X grame/X litri preparat în cadrul secției de producție alcool sanitar din cadrul antrepozitelui de producție băuturi spirtoase.

Se reține că organele vamale au prelevat probe care au fost trimise Laboratorului Vamal Central, iar prin certificatul de analiză nr. X/21.02.2008, s-a stabilit conținutul de salicilat de etil de X kg/X litri, rezultând deci că nu s-a respectat proporția minimă de X kg la X litri pe produs.

Nu poate fi primită interpretarea dată de expert și însușită de instanța de fond în sensul că pentru denaturarea alcoolului etilic, relevantă este cantitatea de denaturant efectiv folosită și nu concentrația de denaturant în cantitatea totală de produs, întrucât dispoziția pct. 22 alin. 3 lit. b) din H.G. nr. 44/2004 pct. 5 - este fără echivoc - salcilat de etil/metil X kg/X l.

Nici împrejurarea că în alcoolul denaturat cu salicilat de etil a mai fost adăugată o substanță denaturantă, respectiv albastru de metilen 3,5 g./X l, nu poate fi reținută. Pe de o parte așa cum au arătat și organele de control fiscal, potrivit autorizației de utilizator fiind nr. X/23.05.2007 alcoolul etilic achiziționat trebuia să fie folosit la acțiunea la obținerea de alcool sanitar iar pe de altă parte cele două operațiuni de denaturare nu sunt decât părți ale aceluși proces de obținere a alcoolului sanitar.

Susținerile instanței de fond în sensul că alcoolul etilic nu a părăsit antrepozitul fiscal în stare pură nefiind eliberat pentru consum, nu au legătură cu problema analizată.

Înalta Curte constată că în mod greșit instanța de fond și-a însușit raportul de expertiză efectuat în cauză, fără a se raporta la situația de fapt reținută de organele de control fiscal.

*Temeiul legal al soluției adoptate*

În consecință, având în vedere, cele arătate mai sus, în conformitate cu prevederile art. 312 alin. 1 raportat la art. 304 pct. 9 Cod procedură civilă, se vor admite recursurile, se va modifica sentința atacată în sensul că se va respinge acțiunea ca nefondată.

**PENTRU ACESTE MOTIVE  
ÎN NUMELE LEGII**

**DECIDE:**

Admite recursurile declarate de Direcția Regională pentru Accize și Operațiuni Vamale .X. în numele și pentru Autorității Naționale a Vămilelor, precum și pentru Direcția Județeană și Operațiuni Vamala .X. - Activitatea de Inspecție Fiscală și de Agenția Națională de Administrare Fiscală împotriva Sentinței nr.171 din 14 aprilie 2011 a Curții de Apel .X. - Secția comercială, contencios administrativ și fiscal.

Modifică sentința atacată, în sensul că respinge acțiunea reclamantei S.C. „X.” S.R.L. .X., ca nefondată.

Irevocabilă.

Pronunțată în ședință publică, astăzi 8 mai 2012.

**X**