

MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
AGENȚIA NAȚIONALĂ DE ADMINISTRARE FISCALĂ
DIRECȚIA GENERALĂ REGIONALĂ A FINANTELOR PUBLICE
Biroul Soluționare Contestății

DECIZIA nr. 851 din 2013
privind soluționarea contestației formulate de
S.C. "X" S.R.L. din com., jud.

Cu adresa nr. din 24.09.2013, înregistrată la **Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice** sub nr. din 30.09.2013, **Administrația Județeană a Finanțelor Publice** a înaintat D.G.R.F.P. dosarul contestației formulate de **S.C. "X" S.R.L. din com., jud.**, împotriva *Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. din 28.09.2012* emisă de reprezentanți ai Direcției Regionale de Accize și Operațiuni Vamale

Decizia de impunere nr./28.09.2012 a avut la bază măsurile stabilite de organele de control prin Raportul de inspecție fiscală parțială încheiat în data de 28.09.2012 și înregistrat la D.R.A.O.V. sub...../28.09.2012.

Organul competent de soluționare a contestației este **Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice** prin Biroul Soluționare Contestății, conform prevederilor H.G. nr.520/24.07.2013 privind organizarea și funcționarea A.N.A.F. și Ordinului Președintelui A.N.A.F. nr. 1104/01.08.2013.

S.C. "X" S.R.L. are domiciliul fiscal în com., str....., nr....., jud., este înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului sub nr..... și are codul unic de înregistrare fiscală nr. RO

Obiectul contestației îl constituie suma totală de reprezentând:

- - accize pentru alcool etilic;
- - accesorii aferente accizelor.

Contestația a fost depusă în termenul legal de 30 zile prevăzut de art.207 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, actualizată - Titlul IX "*Soluționarea contestațiilor formulate împotriva actelor administrative fiscale*", respectiv actul atacat a fost comunicat contribuabilului în data de 03.10.2012, iar contestația a fost depusă și înregistrată la D.R.A.O.V. sub nr./08.10.2012.

Procedura fiind îndeplinită, s-a trecut la analiza pe fond a contestației.

I. Suspinerile societății contestatoare sunt următoarele:

"[...] În fapt, prin decizia nr...../10.07.2012 privind soluționarea contestației formulate de către societatea noastră împotriva deciziei de impunere nr./26.03.2012, direcția de soluționare a contestațiilor din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice, a dispus desființarea actelor fiscale întocmite de către DRAOV și reanalizarea cauzei pentru aceeși perioadă, ținând cont de faptul că, nu s-au analizat facturi fiscale privind comercializarea produsului finit, contractele întocmite pentru valorificarea produsului obținut cu utilizatorii finali, precum și de faptul că, rezultatul probelor avute în vedere la operațiunea de denaturare nu poate fi altul.

Prin RIF-ul contestat și prin decizia de impunere, organul vamal nu face altceva decât să reșină aceeași concluzie, pe baza aceluși temeiuri de drept ca și în decizia de impunere nr......./26.03.2012 desființată.

Astfel că, autoritatea vamală încalcă principiul unicității inspecției fiscale și condițiile speciale în care aceasta poate fi reluată pentru identitate de perioadă și de obiect. [...].

În conformitate cu dispozițiile art.4 lit.b din Ordinul nr.356/2008, am menționat pe fiecare proces verbal de prelevare lipsa dispozitivelor de prelevat probe conform art.7 alin.3 din Ordinul 356/11.02.2008.

Prin adresa emisă de către societatea noastră sub/11.10.2011, am adus la cunoștința intimății faptului

că, denaturarea s-a efectuat în cadrul antrepozitului fiscal pe care îl deținem, cu respectarea tuturor normelor metodologice de aplicare a codului fiscal, în prezența supraveghetorului fiscal desemnat de D.J.A.O.V. și echipelor mobile din cadrul pâratei, dar rezultatele transmise de către Laboratorul Vamal central sunt neconforme cu realitatea, solicitând efectuarea probei 2, pentru documentul administrativ DAI nr...../25.03.2010, arătând pe larg motivele tehnice pentru care solicităm efectuarea probei 2, precum și faptul că, timpul de la prelevarea probelor și anume 01.04.2010 și până la eliberarea buletinelor de analiză 13.09.2011 pentru alcool etilic denaturat, marfă pe care nu am comercializat-o niciodată este foarte lung aproximativ un an și jumătate, lucru care nu mai poate fi relevant pentru stabilirea corectă a cantității de albastru de metilen, acesta decolorându-se.

Am menționat faptul că substanța admisă pentru denaturarea alcoolului etilic rafinat a fost albastru de metilen în cantitate de 3,5 gr/1000 litri alcool etilic rafinat. [...].

Ca urmare a efectuării celei de a doua probă ni s-a comunicat rezultatul analizelor, dar metoda prin care Laboratorul Central Vamal a stabilit concentrația de albastru de metilen din alcoolul etilic denaturat nu este acreditată.

Astfel că, pentru proba 2 pârata concluzionează faptul că concluziile formulate în certificatele de analiză nr. din 03.10.2011 emise de Laboratorul Central Vamal, iar pentru proba nr. se emite un certificat de analiză nou sub nr. din 19.01.2011.

În concluzie, se poate observa faptul că Laboratorul Central Vamal nu a fost consecvent, datorită faptului că nu a prelevat corespunzător probele ridicate constatând diferențe de concentrare a albastrului de metilen.

Alcoolul etilic denaturat a fost folosit pentru producerea de alcool sanitar, marfă pe care am comercializat-o conform facturilor de vânzare pentru care deținem buletine de analiză în care se arată clar cantitatea de albastru de metilen și anume 4,5 g/1000 litri. [...].

În concluzie, considerăm actele administrativ fiscale ca fiind netemeinice motiv pentru care solicităm anularea acestora. [...]."

II. Prin Raportul de inspecție fiscală încheiat în data de 28.09.2012 de reprezentanții D.R.A.O.V. - Activitatea de Inspecție Fiscală la S.C. "X" S.R.L. din com., jud. Prahova, s-au menționat următoarele, referitor la sumele contestate:

"[...] 1. În data de 17.03.2010, S.C. X S.R.L., depune la D.J.A.O.V. cererea cu nr., înregistrată la aceasta sub nr...../17.03.2010, prin care solicită acordul pentru denaturarea, în data de 25.03.2010, a cantității de 3.000 litri alcool etilic rafinat, pentru producția de alcool sanitar. În cerere se menționează ca substanță folosită pentru denaturare, albastru de metilen precum și procedura de denaturare [...]. În data de 25.03.2010 s-a procedat la realizarea operațiunii de denaturare a cantității de 3.000 litri alcool etilic rafinat, depozitat în 3 (trei) bazine a câte 1.000 litri. Pentru cantitatea de alcool etilic rafinat supusă denaturării, S.C. X S.R.L., în calitate de producător, a emis Documentul administrativ de însopire seria/25.03.2010 către același contribuabil, în calitate de utilizator final, documentul fiind certificat de autoritatea vamală competentă conform dispozițiilor legale în vigoare. După încheierea procesului de denaturare, reprezentanții autorității vamale, în prezența reprezentantului S.C. X S.R.L., au procedat, [...] la prelevarea a câte 3 (trei) probe din fiecare bazin de 1.000 litri, întocmindu-se procesele verbale de prelevare nr...../25.03.2010. [...]. Probele prelevate au fost transmise, în vederea efectuării analizelor specifice de laborator, de către Laboratorul Vamal Central din cadrul Autorității Naționale a Vămilelor întocmindu-se în acest sens Cererile de analiză nr./ 25.03.2010, al căror obiect l-a constituit suspiciunea că alcoolul etilic nu este denaturat. În urma analizării probelor prelevate au fost emise de către Laboratorul Vamal Central certificatele de analiză nr./03.08.2011, cu următoarele concluzii:

Certificatul de analiză nr.03.08.2011:

- proba reprezintă "alcool etilic având titrul alcoolic volumic de 96.3% vol... Proba are un conținut de albastru de metilen de 0.01 grame/1000 litri alcool pur". "Clasificare tarifară propusă: 22071000" (alcool etilic rafinat).

Certificatul de analiză nr./03.08.2011:

- proba reprezintă "alcool etilic având titrul alcoolic volumic de 95.9% vol... Proba are un conținut de albastru de metilen de 0.02 grame/1000 litri alcool pur". "Clasificare tarifară propusă: 22071000" (alcool etilic rafinat).

Certificatul de analiză nr./03.08.2011:

- proba reprezintă "alcool etilic având titrul alcoolic volumic de 96.3% vol... Proba are un conținut de albastru de metilen de 1.5 grame/1000 litri alcool pur". "Clasificare tarifară propusă: 22071000" (alcool etilic rafinat).

2. În data de 22.03.2010, S.C. X S.R.L., depune la D.J.A.O.V. cererea cu nr. , înregistrată la aceasta sub/22.03.2010, la prezentul, prin care solicită acordul pentru denaturarea, în data de 01.04.2010, a cantității de 3.000 litri alcool etilic rafinat, pentru producția de alcool sanitar. În cerere se menționează ca substanță folosită pentru denaturare, albastru de metilen precum și procedura de denaturare [...]. În data de 01.04.2010 s-a procedat la realizarea operațiunii de denaturare a cantității de 3.000 litri alcool etilic rafinat, depozitat în 3 (trei) bazine a câte 1.000 litri. Pentru cantitatea de alcool etilic rafinat supusă denaturării, S.C. X S.R.L., în calitate de producător, a emis Documentul administrativ de însopire seria/01.04.2010 către același contribuabil, în calitate de utilizator final, documentul fiind certificat de autoritatea vamală competentă conform dispozițiilor legale în vigoare. După încheierea procesului de denaturare, reprezentanții autorității vamale, în prezența reprezentantului S.C. X S.R.L., au procedat, [...] la prelevarea a câte 3 (trei) probe din fiecare bazin de 1.000 litri, întocmindu-se procesele verbale de prelevare nr./01.04.2010. [...]. Probele prelevate au fost transmise, în vederea efectuării analizelor specifice de laborator, de către Laboratorul Vamal Central din cadrul Autorității Naționale a Vămilelor întocmindu-se în acest sens Cererile de analiză nr.....,,/ 01.04.2010, al căror obiect l-a constituit suspiciunea că alcoolul etilic nu

este denaturat. În urma analizării probelor prelevate au fost emise de către Laboratorul Vamal Central certificatele de analiză nr....., ... și/03.08.2011, cu următoarele concluzii:

Certificatul de analiză nr...../03.08.2011:

- proba reprezintă "alcool etilic având titrul alcoolic volumic de 96.1% vol... Proba are un conținut de albastru de metilen de 3.9, grame/1000 litri alcool pur".

Certificatul de analiză nr...../03.08.2011:

- proba reprezintă "alcool etilic având titrul alcoolic volumic de 95.8% vol... Proba are un conținut de albastru de metilen de 1.1 grame/1000 litri alcool pur". "Clasificare tarifară propusă: 22071000" (alcool etilic rafinat).

Certificatul de analiză nr...../03.08.2011:

- proba reprezintă "alcool etilic având titrul alcoolic volumic de 96.1% vol... Proba are un conținut de albastru de metilen de 2.7 grame/1000 litri alcool pur". "Clasificare tarifară propusă: 22071000" (alcool etilic rafinat).

Din datele înscrise în certificatele de analiză în cauză, cu excepția certificatului nr...../03.08.2011, se constată că produsul supus analizelor de laborator nu conține concentrația de denaturant (3,5 g/1000 litri) prevăzută la alin.(3) lit.b) al punctului 22 din Normele de aplicare a art.200 din Codul Fiscal, în vigoare până la data de 31.03.2010, respectiv la alin.(3) lit.b) al punctului 111 din Normele metodologice de aplicare a art.206⁵⁸ din Codul Fiscal, în vigoare la data de 01.04.2010.

S.C. X S.R.L. depune, în termen legal, la D.R.A.O.V., contestația nr. .../11.10.2011, unde este înregistrată sub nr...../14.10.2011, împotriva concluziilor formulate de Laboratorul vamal central, în certificatele de analiză conform cărora proba reprezintă alcool etilic nedaturat, solicitând totodată analiza probei nr.2, în conformitate cu normele legale în vigoare. [...]. După înțelegerea prealabilă a contribuabilului, în data de 10.01.2012, Laboratorul vamal central a efectuat analiza probelor nr.2, corespunzătoare prelevărilor din produsele constatate a fi nedaturate, după cum a rezultat din concluziile certificatelor de analiză a probelor nr.1. Cu adresa nr..01.02.2012, înregistrată la D.R.A.O.V. sub nr../09.02.2012, Direcția Autorizării și Tarif Vamal din cadrul A.N.V. a comunicat rezultatele analizei probelor nr.2, după cum urmează:

"Proba . - titrul alcoolic volumic de 96.3% ; Conținut de albastru de metilen 0.01 g/1000 litri alcool pur"

"Proba . - titrul alcoolic volumic de 95.9% ; Conținut de albastru de metilen 0.3 g/1000 litri alcool pur"

"Proba . - titrul alcoolic volumic de 96.3% ; Conținut de albastru de metilen 1.2 g/1000 litri alcool pur"

"Proba . - titrul alcoolic volumic de 95.9% ; Conținut de albastru de metilen 0.42 g/1000 litri alcool pur"

"Proba . - titrul alcoolic volumic de 96.1% ; Conținut de albastru de metilen 3.5 g/1000 litri alcool pur".

Concluziile Laboratorului vamal central: "având în vedere rezultatele analitice obținute pentru proba 2 se mențin concluziile formulate în certificatele de analiză nr.. din 03.08.2011, iar pentru proba nr.. se emite un certificat de analiză ce înlocuiește certificatul de analiză nr../03.03.2011". [...].

În consecință, având în vedere concluziile cuprinse în certificatele de analiză nr., s-a constatat că S.C. X S.R.L. putea deplasa cantitatea totală de 4.000 litri alcool etilic rafinat (constatat a fi nedaturat) din antrepozitul fiscal, în regim suspensiv, numai în conformitate cu prevederile art.186 alin.(2) din Codul fiscal aprobat prin Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare (în vigoare până la 31.03.2010), respectiv art.206³⁰ alin.(2) lit.a) din același act normativ (în vigoare începând cu 01.04.2010). Prin abaterile de la cerințele prevăzute mai sus, se datorează accize de către persoana care a expediat produsul accizabil, respectiv S.C. X S.R.L., în conformitate cu prevederile art.189 alin.(1) din Codul fiscal aprobat prin Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare (în vigoare până la 31.03.2010), respectiv art.206⁹ alin.(1) lit.a) subpct.1 din același act normativ (în vigoare începând cu 01.04.2010).

Având în vedere și următoarele prevederi legale: art.162 lit.e), art.165, art.166 alin.(1) lit.a), art.173, art.192 alin.(1) și (2) și art.193 alin.(1) din Codul Fiscal, aprobat prin Legea 571/2003, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare până la data de 31.03.2010, respectiv: art.206² lit.a), art.206⁶ alin.(1) și (2), art.206⁷ alin.(1) lit.a), art.206¹⁴ alin.(1) lit.a) și art.206⁵¹ alin.(1) din același act normativ, în vigoare de la 01.04.2010, au fost calculate în sarcina S.C. X S.R.L., accize conform formulei prevăzută de pct.1 alin.(1) lit.c) din Normele metodologice de aplicare a art.162 din Codul Fiscal, în vigoare până la 31.03.2010, respectiv pct.71 alin.(2) lit.c) din același act normativ, în vigoare de la data 01.04.2010, după cum urmează: [...]

A1 și A3 = 96,3 x 750 x 4,2688 x 20/100 = lei,

unde A1 și A3 este acciza corespunzătoare cantităților de alcool etilic rafinat pentru care au fost emise certificatele de analiză nr.....

A2 și A4 = 95,9 x 750 x 4,2688 x 20/100 = , unde A2 și A4 este acciza corespunzătoare cantităților de alcool etilic rafinat pentru care au fost emise certificatele de analiză nr..

Total acciză de plată: [...]

Pentru neachitarea obligației de plată privind acciza, s-au stabilit dobânzi (majorări) de întârziere în sumă totală de [...].

Pentru neachitarea obligației de plată privind acciza, s-au stabilit penalități de întârziere în sumă totală de [...]."

III. Din analiza documentelor anexate dosarului cauzei și având în vedere legislația în vigoare din perioada verificată, rezultă următoarele:

* S.C. X S.R.L. din com., jud., depune autorizația de antrepozit fiscal nr. RO/20.10.2009 valabilă de la 20.10.2009 care îi permite ca în regim suspensiv de la plata

accizei să producă, să primească, să dețină, să transforme și să expedieze, după caz, produsele: alcool etilic denaturat, alcool etilic materie primă și băuturi spirtoase.

De asemenea, societatea comercială deține și autorizația de utilizator final nr.RO/19.02.2010 care îi permite să achiziționeze în regim de scutire directă de la plata accizelor, în scopul prevăzut de art.200 alin.(1) lit.b) din Codul fiscal, a produselor: alcool etilic rafinat și alcool etilic tehnic.

- În data de 26.03.2012, D.R.A.O.V. a efectuat o inspecție fiscală la S.C. X S.R.L. din com., jud., concretizată prin întocmirea Raportului de inspecție fiscală nr./26.03.2012 și a Deciziei de impunere nr./26.03.2012, prin care s-a stabilit că societatea comercială verificată datorează bugetului general consolidat suma totală de reprezentând accize (), majorări/dobânzi de întârziere aferente () și penalități de întârziere ().

Împotriva acestor obligații fiscale, societatea comercială a formulat contestație care a fost soluționată de către D.G.F.P. prin Decizia nr..2012, prin care a fost desființată Decizia de impunere nr. .26.03.2012 și s-a dispus refacerea controlului pentru aceeași perioadă și pentru aceleași obligații fiscale.

- Urmare acestei desființări, la data de 28.09.2012 a fost încheiat de către organele de inspecție fiscală din cadrul D.R.A.O.V. Raportul de inspecție fiscală nr. 28.09.2012 și a fost emisă Decizia de impunere nr./28.09.2012 pentru suma totală de _reprezentând accize (), majorări/dobânzi de întârziere aferente () și penalități de întârziere ().

Împotriva acestor obligații fiscale, societatea comercială a formulat contestația nr...../04.10.2012, înregistrată la D.R.A.O.V. sub nr./08.10.2012. În perioada soluționării contestației, prin adresa nr./20.12.2012 înregistrată la D.G.F.P. sub nr...../20.12.2012, S.C. X S.R.L. a solicitat suspendarea soluționării contestației pe o perioadă de 60 de zile, respectiv până la data de 19.02.2013, motivat de faptul că pe rolul Tribunalului se află cauza înregistrată sub nr...../2012, ce are ca obiect efectuarea analizei probei nr.3 pentru certificatele de analiză nr.. din data de 03.08.2011, ce poate influența soluționarea contestației.

Prin Decizia nr. .01.2013, D.G.F.P. a dispus suspendarea soluționării contestației formulate de S.C. X S.R.L., până la data de 19.02.2013, procedura administrativă urmând a fi reluată după depunerea documentelor de către contestatoarele sau, după caz, la expirarea termenului stabilit, indiferent dacă motivul care a determinat suspendarea a încetat sau nu.

- Cu adresa nr./23.09.2013, înregistrată la A.J.F.P. sub nr./23.09.2013, S.C. X S.R.L. solicită reluarea soluționării pe fond a contestației nr./04.10.2012, anexând în susținerea contestației rapoartele de încercare nr. 07.03.2013 emise de Institutul Național de Cercetare-Dezvoltare pentru Biotehnologii în Horticultură , precum și Sentința civilă nr. pronunțată de Tribunalul în data de 16.04.2013, prin care admite acțiunea formulată de S.C. X S.R.L. și omologhează raportul de expertiză concretizat în rapoartele de încercare nr. din 07.03.2013 întocmite de I.N.C.D.B.H.

- În data de 03.10.2013, D.G.R.F.P. prin Administrația Județeană a Finanțelor Publice a formulat recurs împotriva Sentinței civile nr./16.04.2013 a Tribunalului, cauza aflându-se pe rolul instanței de judecată.

Astfel, prin prezenta decizie se va soluționa pe fond contestația nr./04.10.2012, înregistrată la D.R.A.O.V. sub nr.08.10.2012, prin care S.C. X S.R.L. a atacat Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr...../28.09.2012 emisă de către D.R.A.O.V., cuprinzând obligații suplimentare de plată în sumă totală de __, din care accize pentru alcoolul etilic și majorări/ dobânzi și penalități de întârziere aferente accizelor (+). La baza Deciziei de impunere nr...../28.09.2012 a stat Raportul de inspecție

fiscală încheiat în data de 28.09.2012, înregistrat la D.R.A.O.V. sub nr./28.09.2012.

* În fapt, în data de 25.03.2010 și în data de 01.04.2010, în baza autorizației de utilizator final nr.RO/19.02.2010 care permite achiziționarea în regim de scutire directă de la plata accizelor a alcoolului etilic rafinat în vederea denaturării și obținerii de alcool etilic denaturat, precum și a aprobărilor date de D.G.F.P. și a proceselor verbale de denaturare, S.C. X S.R.L. a efectuat 2 operațiuni prin care a denaturat cantitatea totală de 6.000 litri alcool etilic rafinat (3.000 litri + 3.000 litri) prin adăugarea de substanțe admise de lege, și anume albastru de metilen.

Prin raportul de inspecție fiscală încheiat în data de 28.09.2012, organele de control au constatat că societatea comercială verificată nu a respectat concentrația de denaturant prevăzută de Codul fiscal pentru cele două operațiuni de denaturare efectuate, fapt pentru care au stabilit obligații suplimentare de plată în sumă totală de __, din care __accize și __accesorii aferente accizelor.

Astfel:

1. În data de 17.03.2010, S.C. X S.R.L. a depus cererea înregistrată la D.J.A.O.V. sub nr./17.03.2010 prin care a solicitat acordul pentru denaturarea în data de 25.03.2010 a cantității de 3.000 litri alcool etilic rafinat, pentru producția de alcool sanitar. În data de 25.03.2010 s-a procedat la realizarea operațiunii de denaturare a cantității de 3.000 litri alcool etilic rafinat, depozitat în trei bazine a câte 1.000 litri, substanța folosită pentru denaturare fiind albastru de metilen. Pentru cantitatea de alcool etilic rafinat supusă denaturării, S.C. X S.R.L., în calitate de producător, a emis Documentul administrativ de însopire seria/25.03.2010 către S.C. X S.R.L., în calitate de utilizator final, documentul fiind certificat de autoritatea vamală competentă conform dispozițiilor legale în vigoare. După încheierea procesului de denaturare, D.J.A.O.V. a procedat la prelevarea a câte trei probe din fiecare partidă de produs mai sus menționată (cele trei bazine a câte 1.000 litri fiecare), declarată ca fiind alcool etilic denaturat, întocmindu-se Procesele verbale de prelevare nr. din 25.03.2010.

Probele prelevate au fost transmise, în vederea efectuării analizelor specifice de laborator, către Laboratorul Vamal Central din cadrul Autorității Naționale a Vămirilor În urma analizării probelor prelevate, Laboratorul Vamal Central a emis CertIFICATELE DE ANALIZĂ nr. din 03.08.2011, cu următoarele concluzii:

Certificatul de analiză nr./03.08.2011: proba reprezintă "alcool etilic având titrul alcoolic volumic de 96.3% vol... Proba are un conținut de albastru de metilen de 0.01 grame/1000 litri alcool pur". "Clasificare tarifară propusă: 22071000" (alcool etilic rafinat).

Certificatul de analiză nr./03.08.2011: proba reprezintă "alcool etilic având titrul alcoolic volumic de 95.9% vol... Proba are un conținut de albastru de metilen de 0.02 grame/1000 litri alcool pur". "Clasificare tarifară propusă: 22071000" (alcool etilic rafinat).

Certificatul de analiză nr./03.08.2011: proba reprezintă "alcool etilic având titrul alcoolic volumic de 96.3% vol... Proba are un conținut de albastru de metilen de 1.5 grame/1000 litri alcool pur". "Clasificare tarifară propusă: 22071000" (alcool etilic rafinat).

2. În data de 22.03.2010, S.C. X S.R.L. a depus cererea înregistrată la D.J.A.O.V. sub/22.03.2010 prin care a solicitat acordul pentru denaturarea în data de 01.04.2010 a cantității de 3.000 litri alcool etilic rafinat, pentru producția de alcool sanitar. În data de 01.04.2010 s-a procedat la realizarea operațiunii de denaturare a cantității de 3.000 litri alcool etilic rafinat, depozitat în trei bazine a câte 1.000 litri, substanța folosită pentru denaturare fiind albastru de metilen. Pentru cantitatea de alcool etilic rafinat supusă denaturării, S.C. X S.R.L., în calitate de producător, a emis Documentul administrativ de însopire seria/01.04.2010 către S.C. X S.R.L., în calitate de utilizator final, documentul fiind certificat de autoritatea vamală competentă conform dispozițiilor legale în vigoare. După încheierea procesului de denaturare, D.J.A.O.V. a procedat la prelevarea a câte trei probe din fiecare partidă de produs mai sus menționată (cele trei bazine a câte 1.000 litri fiecare), declarată ca fiind alcool etilic denaturat, întocmindu-se Procesele verbale de prelevare nr. din 01.04.2010.

Probele prelevate au fost transmise, în vederea efectuării analizelor specifice de laborator, către Laboratorul Vamal Central din cadrul Autorității Naționale a Vămirilor În urma analizării

probelor prelevate, Laboratorul Vamal Central a emis CertIFICATELE DE ANALIZĂ nr. din 03.08.2011, cu următoarele concluzii:

Certificatul de analiză nr./03.08.2011: proba reprezintă "alcool etilic având titrul alcoolic volumic de 96.1% vol... Proba are un conținut de albastru de metilen de 3.9 grame/1000 litri alcool pur".

Certificatul de analiză nr./03.08.2011: proba reprezintă "alcool etilic având titrul alcoolic volumic de 95.8% vol... Proba are un conținut de albastru de metilen de 1.1 grame/1000 litri alcool pur". "Clasificare tarifară propusă: 22071000" (alcool etilic rafinat).

Certificatul de analiză nr./03.08.2011: proba reprezintă "alcool etilic având titrul alcoolic volumic de 96.1% vol... Proba are un conținut de albastru de metilen de 2.7 grame/1000 litri alcool pur". "Clasificare tarifară propusă: 22071000" (alcool etilic rafinat).

Din datele înscrise în certificatele de analiză în cauză, cu excepția certificatului nr./03.08.2011, se constată că produsul supus analizelor de laborator nu conține concentrația de denaturant (3,5 g/1000 litri) prevăzută la alin.(3) lit.b) al punctului 22 din Normele de aplicare a art.200 din Codul Fiscal, în vigoare până la data de 31.03.2010, respectiv la alin.(3) lit.b) al punctului 111 din Normele metodologice de aplicare a art.206⁵⁸ din Codul Fiscal, în vigoare de la data de 01.04.2010.

În urma contestării de către S.C. X S.R.L. a concluziilor formulate de Laboratorul Vamal Central prin certificatele de analiză conform cărora probele analizate reprezintă alcool etilic nedaturat, la solicitarea contribuabilului s-a procedat la analiza probei nr.2, conform normelor legale în vigoare. În urma analizării probelor nr.2 corespunzătoare prelevărilor din data de 25.03.2010 și din data de 01.04.2010, A.N.V. - Direcția de Autorizări și Tarif Vamal a emis adresa nr./SLV/01.02.2012, înregistrată la D.R.A.O.V. sub nr./09.02.2012, cu următoarele concluzii:

"Proba - titrul alcoolic volumic de 96.3% ; Conținut de albastru de metilen 0.01 g/1000 litri alcool pur".

"Proba - titrul alcoolic volumic de 95.9% ; Conținut de albastru de metilen 0.3 g/1000 litri alcool pur".

"Proba - titrul alcoolic volumic de 96.3% ; Conținut de albastru de metilen 1.2 g/1000 litri alcool pur".

"Proba - titrul alcoolic volumic de 95.9% ; Conținut de albastru de metilen 0.42 g/1000 litri alcool pur".

"Proba - titrul alcoolic volumic de 96.1% ; Conținut de albastru de metilen 3.5 g/1000 litri alcool pur".

Constatând că nivelul de denaturant pentru probele... este sub cel prevăzut de lege, organele de inspecție fiscală au stabilit că S.C. X S.R.L. nu poate beneficia de scutirea prevăzută la art. 200 alin.(1) lit.b) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și au stabilit în sarcina societății comerciale pentru aceste partide de marfă accize în sumă totală de __, aferent cărora au calculat accesorii în sumă de __.

* Prin contestăria nr./04.10.2012, societatea comercială susține că nu datorează obligațiile de plată suplimentare în sumă de __, întrucât:

- toate operațiunile de denaturare au fost efectuate în cadrul antrepozitului fiscal, în prezența supraveghetorului fiscal desemnat de D.J.A.O.V., documentele fiind vizate de supraveghetorul fiscal;

- procesele verbale de prelevare a probelor au fost semnate de societate cu obiecțiuni, întrucât rezultatele transmise sunt neconforme cu realitatea;

- alcoolul etilic denaturat a fost folosit pentru producerea de alcool sanitar, marfă comercializată conform facturilor de vânzare, pentru care societatea deține buletine de analiză în care se arată clar cantitatea de albastru de metilen și anume 4,5 g/1000 litri.

* În drept, sunt aplicabile următoarele prevederi din **Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal**, cu modificările și completările ulterioare:

½Sfera de aplicare

Art. 162. - Accizele armonizate sunt taxe speciale de consum care se datorează bugetului de stat pentru următoarele produse provenite din producția internă sau din import: [...]

e) alcool etilic; [...]

Faptul generator

Art. 164. - Produsele prevăzute la art. 162 sunt supuse accizelor în momentul producerii lor pe teritoriul comunitar sau la momentul importului lor în acest teritoriu.

Exigibilitatea

Art. 165. - Acciza este exigibilă în momentul eliberării pentru consum sau când se constată pierderi sau lipsuri de produse accizabile.

Eliberarea pentru consum

Art. 166. - (1) În încheierea prezentului titlu, eliberarea pentru consum reprezintă:

- a) orice ieșire, inclusiv ocazională, a produselor accizabile din regimul suspensiv;
- b) orice producție, inclusiv ocazională, de produse accizabile în afara regimului suspensiv; [...].

Alcool etilic

Art. 173. - (1) În încheșul prezentului titlu, alcool etilic reprezintă:

a) toate produsele care au o concentrație alcoolică ce depășește 1,2% în volum și care sunt încadrate la codurile NC 2207 și 2208, chiar atunci când aceste produse fac parte dintr-un produs încadrat la alt capitol al Nomenclaturii combinate; [...].

Momentul exigibilității accizelor

Art. 192. - (1) Pentru orice produs accizabil, acciza devine exigibilă la data când produsul este eliberat pentru consum în România.

Scutiri pentru alcool etilic și alte produse alcoolice

Art. 200. - (1) Sunt scutite de la plata accizelor alcoolul etilic și alte produse alcoolice prevăzute la art. 162, atunci când sunt:

- a) complet denaturate, conform prescripțiilor legale;
- b) denaturate și utilizate pentru producerea de produse care nu sunt destinate consumului uman; [...]

(2) Modalitatea și condițiile de acordare a scutirilor prevăzute la alin.(1), precum și produsele utilizate pentru denaturarea alcoolului vor fi reglementate prin normele metodologice. ½

La pct.22 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal, se precizează:

"22. (1) Alcoolul etilic se consideră a fi complet denaturat atunci când denaturarea se face cu denaturanții notificăți de către fiecare stat membru la Comisia Europeană și acceptați de către aceasta și celelalte state membre.

(3) În cazul alcoolului etilic destinat a fi utilizat pe teritoriul României pentru fabricarea de produse ce nu sunt destinate consumului uman, substanțele admise pentru denaturarea acestuia sunt cel puțin una din următoarele: [...]

- b) pentru alte industrii [...]

7. Albastru de metilen 3,5 g/1000 l

(5) În cazul scutirii prevăzute la art. 200 alin. (1) lit. b) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prin consum uman se înțelege consum uman alimentar.

(6) Denaturarea alcoolului etilic se realizează numai în antrepozite fiscale, sub supravegherea autorităților fiscale.

(7) Operațiunea de denaturare a alcoolului se poate realiza astfel:

a) fie prin adăugarea succesivă a substanțelor denaturante admise în cantitatea de alcool ce urmează a fi denaturată;

b) fie prin adăugarea în cantitatea de alcool ce urmează a fi denaturată a unui amestec realizat în prealabil din substanțele denaturante admise.

(8) Denaturarea alcoolului se realizează potrivit următoarei proceduri:

a) cu cel puțin 5 zile lucrătoare înainte de a efectua operațiunea de denaturare, antrepozitul fiscal solicită, în scris, pentru aceasta, acordul autorității fiscale teritoriale;

b) în cererea de solicitare a acordului, antrepozitarul autorizat trebuie să menționeze cantitatea de alcool ce urmează a fi denaturată, denaturantul ce urmează a fi utilizat, procedura de denaturare, data și ora operațiunii de denaturare, destinația alcoolului denaturat justificată prin comenzile primite din partea utilizatorilor și copiile autorizațiilor de utilizatori finali;

c) în funcție de rezultatele verificării datelor cuprinse în documentația depusă, autoritatea fiscală teritorială decide asupra acceptării operațiunii de denaturare și desemnează reprezentantul său care va supraveghea efectuarea acestei operațiuni. [...];

d) operațiunea de denaturare se consemnează într-un registru special, care se păstrează în antrepozitul fiscal, în care se vor înscrie: data efectuării operațiunii, cantitatea denaturată, substanțele și cantitățile utilizate pentru denaturare, precum și numele și semnătura reprezentantului autorității fiscale."

Din prevederile legale mai sus enunțate se reține că scutirea de la plata accizelor pentru alcoolul etilic complet denaturat conform prescripțiilor legale sau denaturat și utilizat pentru producerea de produse care nu sunt destinate consumului uman, se aplică numai cu respectarea condițiilor prevăzute de legiuitor. Astfel, în cazul alcoolului etilic care nu este destinat consumului uman, substanța admisă pentru denaturare este albastru de metilen în proporție de 3,5 g/1.000 litri.

Potrivit certificatelor de analiză nr. din 03.08.2011 emise de Laboratorul vamal central din cadrul A.N.V., confirmate prin analiza probei nr.2 efectuată în data de 10.01.2012 de către Laboratorul vamal central, probele prelevate din cele trei partide de alcool etilic denaturat în data de 25.03.2010 și o probă prelevată din cele trei partide de alcool etilic denaturat în data de 01.04.2010 de către S.C. X S.R.L., conțin o concentrație de albastru de metilen sub

concentrația legală de 3,5 g/1.000 litri alcool.

Astfel, conform datelor furnizate de Laboratorul vamal central, denaturările alcoolului etilic efectuate de societatea comercială verificată în datele de 25.03.2010 (3 partide a câte 1.000 litri) și 01.04.2010 (o partidă a 1.000 litri) nu au respectat nivelul de concentrație de 3,5 g albastru de metilen la 1.000 litri alcool pur, societatea contestatoare neîncadrându-se în prevederile punctului 22 din Normele metodologice de aplicare a art. 200 din Codul Fiscal, mai sus citate.

Prin urmare, având în vedere conținutul mic de denaturant utilizat pentru denaturarea celor 4.000 litri de alcool etilic (3.000 litri + 1.000 litri), rezultă că societatea comercială nu poate beneficia de scutirea la plata accizelor, fiind aplicabile prevederile art. 162 lit. e), art. 173 alin. (1) lit. a) și art. 192 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, mai sus citate, respectiv pentru alcoolul etilic eliberat spre consum (în speșă vândut) cu o concentrație alcoolică ce depășește 1,2 % în volum, societatea comercială datorează bugetului de stat accize armonizate.

Astfel, pentru cele două denaturări din data de 25.03.2010 și din data de 01.04.2010 în cantitate de 3.000 litri, respectiv 1.000 litri alcool etilic rafinat supus denaturării cu albastru de metilen, dar nedenaturat la nivelul prevăzut de legislația fiscală, respectiv 3,5 g albastru de metilen la 1.000 litri alcool etilic pur, societatea contestatoare avea obligația de a depune declarația de accize la autoritatea fiscală competentă și de a plăti acciza aferentă în sumă totală de _.

Referitor la suspinerile din contestație, precizăm următoarele:

Prelevarea de probe s-a realizat conform prevederilor Ordinului A.N.A.F. nr.356/2008 privind modificarea Ordinului A.N.A.F. nr.9250/2006 pentru aprobarea Normelor privind funcționarea Laboratorului vamal central și modalitatea de efectuare a analizelor, respectiv probele au fost prelevate în recipiente metalici aflași în dotarea D.R.A.O.V. Alcoolul etilic denaturat nu este un produs a cărui prelevare să necesite utilizarea de dispozitive de prelevare speciale. Probele au fost prelevate de către reprezentanții organelor vamale în momentul în care operațiunile de denaturare au fost finalizate. Momentul finalizării operațiunilor de denaturare a fost stabilit de reprezentantul societății comerciale.

Procesul de denaturare a alcoolului etilic, prezentat de societatea comercială în cererile de denaturare transmise autorității vamale, are ca rezultat un amestec omogen, astfel că, în urma omogenizării complete, alcoolul denaturat are în totalitatea volumului său, aceeași concentrație de substanță denaturată.

Responsabilitatea procesului tehnologic de denaturare este a contribuabilului, acesta răspunzând atât de calitatea denaturantului, cât și de modul de realizare a omogenizării amestecului.

Reprezentantul autorității vamale sub supravegherea căruia se realizează o operațiune de denaturare nu este răspunzător de calitatea și proprietățile fizico-chimice ale denaturantului utilizat, respectiv albastru de metilen, realizarea corectă a denaturării putând fi influențată atât de cantitatea de denaturant utilizată, cât și de calitatea acestuia.

Organele de inspecție fiscală au concluzionat, în urma analizelor de laborator efectuate, că operațiunea de denaturare a avut loc, însă a fost incorectă în ceea ce privește calitatea și proprietățile fizico-chimice ale substanței denaturante utilizate și posibil, nerealizarea unui amestec omogen, fapte neimputabile organului vamal supraveghetor și prelevator de probe, ci societății comerciale.

Rezultatele diferite obținute la analiza probei 2 față de rezultatele analizei probei 1, efectuate de Laboratorul vamal central, au fost explicate de Autoritatea Națională a Vămilelor - Direcția de Autorizări și Tarif Vamal prin adresa nr./01.02.2012, comunicată și societății contestatoare, astfel:

"1 Din declarația de conformitate de certificatul de analiză nr./iulie 2008, emis de producătorul S.C. .R.L., reiese că denaturantul dumneavoastră este albastru de metil, colorant albastru, cod CAS 28983-56-4, formula moleculară C₃₇H₂₇N₃Na₂O, maximum absorbție (în HCl, 0,005 mol/litru): 596-610 nm. Acesta este diferit de albastru de metilen, colorant albastru conform Codului fiscal, cod CAS 61-73-4, formula moleculară C₁₆H₁₈CIN₃S,

maximum absorpcje 668,609 nm.

2 Rezultatele diferite obținute la analiza probei 2 față de rezultatele obținute la analiza probei 1 pentru toate cele 5 probe analizate, indică faptul că procesul de denaturare a fost necorespunzător și prelevarea de probe s-a făcut în condiții de neomogenitate a produsului.

3 În conformitate cu prevederile din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, în cazul alcoolului etilic destinat a fi utilizat pe teritoriul României pentru fabricarea de produse ce nu sunt destinate consumului uman, printre substanțele admise pentru denaturarea acestuia se numără și albastru de metilen (substanță pură) în cantitate de 3,5 grame/1000 litri alcool pur. Ca urmare la calculul cantității de metilen care se folosește pentru denaturarea unei anumite cantități de alcool, agentul economic care efectuează denaturarea trebuie să aibă în vedere că albastru de metilen de calitate comercială nu are puritatea de 100%, fiind de fapt mai mică. De asemenea, trebuie avut în vedere că albastru de metilen este o substanță care are capacitatea de a absorbi umiditate din mediul înconjurător, lucru care trebuie luat în calcul (de către agentul economic care efectuează denaturarea) la stabilirea cantității de albastru de metilen necesar denaturării corecte a alcoolului."

În ceea ce privește diferența dintre rezultatele obținute la analizele efectuate de Laboratorul vamal central, comparativ cu rezultatele obținute la analizele efectuate de Institutul Național de Cercetare-Dezvoltare pentru Biotehnologii în Horticultură , acestea sunt explicate de autoritatea vamală astfel:

Laboratorul vamal central a efectuat determinarea cantitativă a albastrului de metilen (colorantul albastru prevăzut ca denaturant în Codul fiscal), folosind o metodă cromatografică de înaltă performanță cu un detector Diode Array. Prin această metodă s-a putut realiza o cuantificare exactă a denaturantului de interes - albastru de metilen - fiind eliminate interferențele generate de alți coloranți sau impurități, precum și detectarea posibilităților utilizării eronate de alți coloranți decât cei prevăzuți de Codul fiscal pentru denaturarea alcoolului.

Metoda folosită de Institutul Național de Cercetare-Dezvoltare pentru Biotehnologii în Horticultură este o metodă spectrofotometrică, care se bazează pe absorbția probei la o anumită lungime de undă și prin raportare la o curbă de calibrare, se cuantifică substanța prezentă în probă. Această metodă este folosită numai pentru substanțe pure, nu și pentru amestecuri de substanțe care absorb în același domeniu de lungimi de undă, cum este cazul coloranților albaștri.

În plus, conform datelor furnizate de Autoritatea Națională a Vămirilor, Laboratorul vamal central este acreditat de organismul național de Acreditare - RENAR și are implementat un sistem de calitate conform standardului SR EN ISO / CEI 17025:2005. Metoda de determinare a albastrului de metilen nu este acreditată, dar se supune regulilor impuse de sistemul de calitate prevăzute de standardul SR EN ISO / CEI 17025:2005, fiind verificată cu un etalon de control. Echipamentele utilizate în cadrul Laboratorului vamal central sunt verificate și etalonate de către Institutul Național de Metrologie. Conform site-ului RENAR, în România nu există laboratoare acreditate pentru determinarea concentrației de albastru de metilen în alcool.

Laboratorul vamal central a participat în anul 2010 la un test intercomparare, privind analiza alcoolului denaturat, organizat de către Grupul Fiscalis din cadrul Comisiei Europene, metodele folosite fiind de asemenea neacreditate, iar rezultatele obținute au fost în limitele de acceptabilitate ale metodelor de analiză.

Laboratorul vamal central este autoritate națională înființată în temeiul legislației Uniunii Europene cu aplicabilitate directă în sistemul de drept național, iar atribuțiile sale vizează tocmai analizarea produselor din statele membre ale Uniunii, respectiv prelevarea, gestionarea și analiza probelor prelevate, în condițiile legii, din mărfurile supuse controlului autorității vamale și încadrarea tarifară a acestora conform dispozițiilor Codului vamal comunitar.

Ordinul vicepreședintelui A.N.A.F. nr.356/11.02.2008 dispune ca organele fiscale din cadrul Autorității Naționale a Vămirilor să-și întemeieze constatările luând în considerare concluziile Laboratorului vamal central, respectiv a certificatelor de analiză emise de acesta.

CertIFICATELE DE ANALIZĂ SUNT MIJLOACE DE PROBĂ în baza cărora organele fiscale pot verifica dacă există diferențe între produsele declarate de contribuabili din punct de vedere al caracteristicilor fizico-chimice și cele constatate în urma controlului, precum și a încadrărilor tarifare. CertIFICATELE DE ANALIZĂ EMISE DE LABORATORUL VAMAL CENTRAL PREVALEAZĂ ÎN FAȚA ORICĂROR INFORMAȚII SAU DATE CUPRINSE ÎN DOCUMENTE DE ANALIZĂ SAU EXPERTIZE EMISE DE ALTE LABORATOARE, dar și în fața oricărui document care conține informații contradictorii privind caracteristicile fizico-chimice ale mărfurilor.

În ceea ce privește Sentința civilă nr....., pronunțată în °edința publică din data de 16.04.2013 de către Tribunalul, anexată de către societatea comercială în susținerea contestației, menționăm că nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei, întrucât aceasta nu este definitivă și irevocabilă. Așa cum am prezentat mai sus, D.G.R.F.P., prin Administrația Județeană a Finanțelor Publice a formulat recurs împotriva Sentinței civile nr.2458/16.04.2013, cauza aflându-se pe rolul instanțelor judecătorești.

Concluzionând, având în vedere faptul că societatea comercială nu a respectat dispozițiile legale privitoare la procedura de denaturare a alcoolului etilic, rezultă că în mod legal organele fiscale nu au acordat scutirea de accize prevăzută la art.200 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și au procedat la calculul acestora pentru cele trei partide de mărfuri denaturate în data de 25.03.2010 și respectiv pentru o partidă de marfă denaturată în data de 01.04.2010, în conformitate cu prevederile art.192 și art.193 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, drept pentru care accizele în sumă totală de sunt legal datorate bugetului general consolidat.

De asemenea, conform principiului de drept "*accessorii urmează soarta principalului*", sunt legal datorate bugetului de stat și dobânzile/majorările de întârziere și penalitățile de întârziere în sumă totală de (+) aferente accizelor, calculate conform prevederilor art.119 alin.(1), art.120 alin.(1) și art.120¹ din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Având în vedere cele prezentate mai sus, **se va respinge contestația ca neîntemeiată**.

IV. Concluzionând analiza pe fond a contestației formulată de S.C. "X" S.R.L. din com., jud., împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr./28.09.2012 emisă de reprezentanți ai D.R.A.O.V., în conformitate cu prevederile art. 216 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, actualizată, se

DECIDE :

1. Respingerea contestației ca neîntemeiată pentru suma totală de reprezentând:

- - accize pentru alcool etilic;
- - accesorii aferente accizelor.

2. Prezenta decizie este definitivă în sistemul căilor administrative de atac, dar poate fi atacată la instanța judecătorească de contencios administrativ competentă, în termen de 6 (șase) luni de la data comunicării, conform prevederilor legale.

DIRECTOR GENERAL