

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

**DECIZIA nr. 155 / 2004
privind solutionarea contestatiei formulata
de S.C. X S.R.L.**

Directia generala de solutionare a contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala a fost sesizata asupra contestatiei formulata impotriva procesului verbal incheiat in data de 24.03.2004 de catre organele de control ale Directiei controlului fiscal.

Contestatia are ca obiect:

- accize,
- majorari de intarziere / dobanzi aferente accizelor,
- penalitati de intarziere aferente accizelor,
- impozit pe profit,
- majorari de intarziere / dobanzi aferente impozitului pe profit
- penalitati de intarziere aferente impozitului pe profit.

Contestatia a fost depusa in termenul prevazut de art. 171 alin. (1) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala.

Vazand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art. 169 si art. 173 din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, Agentia Nationala de Administrare Fiscala prin Directia generala de solutionare a contestatiilor este competenta sa solutioneze cauza.

I. Societatea contesta partial masurile dispuse de organele de control ale Directiei controlului fiscal prin procesul verbal incheiat in data de 24.03.2004, precizand urmatoarele :

1. In ceea ce priveste **accizele**, societatea considera ca scutirea acordata conform prevederilor art. 28 alin. (2) lit. f) din Ordonanta de urgenta a Guvernului nr. 158/2001 privind regimul accizelor nu a fost conditionata de indeplinirea unor alte conditii sau proceduri, printr-o prevedere expresa sau macar implicita.

Societatea recunoaste ca potrivit art. 20 alin. (7) din Normele metodologice de aplicare a Ordonantei de urgenta a Guvernului nr.

158/2001 privind regimul accizelor, aprobate prin Hotararea Guvernului nr. 163/2002, avea obligatia de a depune situatii centralizatoare lunare privind intrarile si iesirile de gaz petrolier lichefiat pentru consum casnic, dar considera ca Ordonanta de urgenta a Guvernului nr. 158/2001 privind regimul accizelor nu prevedea sanctiuni pentru nedepunerea acestor situatii centralizatoare, iar prin Norme nu se putea reglementa mai mult decat prin actul normativ de baza.

Societatea precizeaza ca prevederile Ordonantei de urgenta a Guvernului nr. 158/2001 privind regimul accizelor au fost abrogate prin Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, considerand astfel ca orice constatare facuta in baza ordonantei de urgenta si a normelor mentionate anterior, ulterior datei de 01.01.2004, este lipsita de temei legal si nu produce efecte juridice.

Totodata, societatea considera ca nici prin Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal nu se prevad sanctiuni pentru nedepunerea situatiilor centralizatoare in cauza.

2. In ceea ce priveste **impozitul pe profit**, societatea precizeaza ca la baza operatiunilor financiar contabile a stat o hotarare judecatoreasca, mentinuta de Curtea Suprema de Justitie, prin care a fost obligata sa restituie fostului asociat o suma, in baza art. 221 din Legea nr. 31/1990 privind societatile comerciale.

Societatea considera ca in situatia in care ar fi constatat efectuarea de inregistrari contabile eronate, organele de control ar fi trebuit sa indice inregistrarile corecte, intrucat exista posibilitatea stornarii inregistrarilor eronate.

Societatea precizeaza si faptul ca organele de control au constatat existenta unui brevet de inventie aplicat incepand cu anul 1999, obtinandu-se profit scutit de impozit, conform prevederilor art. 73 din Legea nr. 64/1991 privind brevetele de inventie.

II. Prin procesul verbal incheiat in data de 24.03.2004, organele de control ale Directiei controlului fiscal au constatat urmatoarele :

1. In ceea ce priveste **impozitul pe profit**, controlul a vizat perioada 01.10.2000 - 30.09.2003.

S-a constatat ca in urma retragerii din societate a asociatului, societatea i-a restituit o suma, diminuand astfel capitalurile proprii.

S-a constatat ca in suma restituita s-a regasit si suma reprezentand profit aferent anului 1999, neimpozitat ca urmare a

prevederilor art. 73 din Legea nr. 64/1991 privind brevetele de inventie, profit repartizat in contul 118 "alte fonduri".

Pentru aceasta suma reprezentand profit neimpozitat aferent anului 1999, s-a stabilit ca societatea datoreaza un impozit pe profit pentru neplata caruia au fost calculate majorari de intarziere / dobanzi si penalitati de intarziere.

2. In ceea ce priveste **accizele**, controlul a vizat perioada 01.03.2001 - 31.12.2003.

S-a constatat ca societatea nu a respectat prevederile art. 20 alin. (7) din Normele metodologice de aplicare a Ordonantei de urgenta a Guvernului nr. 158/2001 privind regimul accizelor, aprobate prin Hotararea Guvernului nr. 163/2002, respectiv nu a depus situatii centralizatoare lunare privind intrarile si iesirile de gaz petrolier lichefiat destinat imbutelierii in butelii tip aragaz, astfel incat nu poate beneficia de scutire la plata accizelor pentru gazul petrolier lichefiat achizitionat in perioada 01.01.2002 - 31.12.2003.

S-a procedat astfel la stabilirea accizelor aferente perioadei 01.01.2002 - 31.12.2003. Dupa deducerea sumei reprezentand contravaloarea accizelor achitate prin executare silita, s-a stabilit ca societatea datoreaza accize pentru neplata carora au fost calculate majorari de intarziere / dobanzi si penalitati de intarziere.

In finalul actului de control s-a precizat ca, tinand cont de fisa sintetica intocmita de Administratia finantelor publice, societatea datoreaza majorari de intarziere / dobanzi aferente accizelor si penalitati de intarziere aferente accizelor.

III. Luand in considerare constatările organului de control, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei precum si actele normative in vigoare in perioada verificata, invocate de contestatoare si organele de control, se retin urmatoarele :

1. In ceea ce priveste accizele, majorarile de intarziere / dobanzile si penalitatile de intarziere aferente accizelor, Agentia Nationala de Administrare Fiscala, prin Directia generala de solutionare a contestatiilor este investita sa se pronunte daca pentru a beneficia de scutirea directa la plata accizelor pentru gazul petrolier lichefiat achizitionat in vederea imbutelierii in butelii tip aragaz si distribuirea acestuia pentru consum casnic, societatea avea obligatia de a intocmi si depune situatii centralizatoare lunare privind intrarile si iesirile de gaz petrolier lichefiat cu aceasta destinatie, in conformitate cu prevederile art. 20 din Normele metodologice de aplicare a Ordonantei de urgenta a

Guvernului nr. 158/2001 privind regimul accizelor, aprobate prin Hotararea Guvernului nr. 163/2002.

In fapt, in perioada 01.01.2002 - 31.12.2003 societatea a achizitionat gaz petrolier lichefiat destinat imbutelierii in butelii tip aragaz, fara plata accizelor, considerand ca sunt aplicabile prevederile legale privind scutirea de la plata accizelor.

Organele de control au constatat insa ca societatea nu a depus situatii centralizatoare lunare privind intrarile si iesirile de gaz petrolier lichefiat destinat imbutelierii in butelii tip aragaz, astfel incat nu putea beneficia de scutire la plata accizelor pentru gazul petrolier lichefiat achizitionat.

In drept, la art. 28 din Ordonanta de urgenta a Guvernului nr. 158/2001 privind regimul accizelor, se precizeaza :

“Sunt scutite de la plata accizelor :

[...] f) combustibilii pentru încălzit, utilizați de persoane fizice pentru consumul casnic [...].”

Totodata, la art. 29 alin. (2) din Ordonanta de urgenta a Guvernului nr. 158/2001 privind regimul accizelor, se precizeaza :

“Pentru produsele prevăzute la art. 28 lit. e) și f) scutirea de la plata accizelor se acordă prin restituirea accizelor plătite la achiziționarea produselor respective direct de la producători, pe baza documentelor justificative, și numai pentru cantitățile utilizate cu destinațiile expres menționate în prezenta ordonanță de urgență”.

Se retine ca prin art. 20 din Normele metodologice de aplicare a Ordonantei de urgenta a Guvernului nr. 158/2001 privind regimul accizelor, aprobate prin Hotararea Guvernului nr. 163/2002 s-a instituit o procedura speciala de acordare a scutirii de la plata accizelor in cazul gazului petrolier lichefiat utilizat in consum casnic, distribuit in butelii tip aragaz, dupa cum urmeaza :

“(1) Sunt scutite de la plata accizelor gazele petroliere lichefiate utilizate în consum casnic, distribuite în butelii tip aragaz. În categoria gazelor petroliere lichefiate intră fracțiunile gazoase simple sau în amestec care pot fi îmbuteliate în butelii tip aragaz.

[...] (3) Scutirea de la plata accizelor în cazul gazelor petroliere lichefiate, destinate îmbutelierii în butelii tip aragaz pentru consum casnic, se acordă direct :

[...] c) la momentul achiziționării gazelor petroliere lichefiate de la agenții economici producători - în cazul agenților

economici autorizați să efectueze operațiuni de îmbuteliere și distribuție a buteliilor tip aragaz.

[...] (7) **Agenții economici autorizați care au achiziționat gaze petroliere lichefiate în scopul îmbutelierii în butelii tip aragaz vor înregistra toate cantitățile intrate și ieșite cu acest scop într-o situație centralizatoare lunară, întocmită conform modelului prezentat în anexa nr. 7. Situația va fi întocmită în două exemplare și va fi prezentată, în termen de 15 zile de la expirarea lunii, direcției generale a finanțelor publice județene sau a municipiului București, în a cărei rază își desfășoară activitatea agentul economic în cauză, în vederea înregistrării și vizării de către aceasta.**

(8) Datele înscrise în jurnalele privind livrările de gaze petroliere lichefiate, întocmite de agenții economici furnizori, precum și cele înscrise în situațiile centralizatoare privind intrările și ieșirile de astfel de produse, întocmite de agenții economici beneficiari, vor fi verificate lunar de organele cu atribuții de control din cadrul direcțiilor generale ale finanțelor publice județene, respectiv a municipiului București. Verificarea va avea în vedere cantitățile livrate sau aprovizionate, după caz, precum și utilizarea efectivă a acestora în scopul declarat. În cazul în care se constată existența unor diferențe între cantitățile de gaze petroliere lichefiate achiziționate în scopul îmbutelierii în butelii tip aragaz și cele folosite efectiv în acest scop, agenții economici vor fi obligați la plata sumelor reprezentând accizele aferente acestor diferențe.

(9) În cazul în care nu sunt îndeplinite condițiile stabilite la alin. (4) - (7) nu se beneficiază de regimul prevăzut la alin. (1)”.

Prin urmare, pentru a beneficia de scutirea directă la plata accizelor pentru gazul petrolier lichefiat achiziționat în vederea îmbutelierii în butelii tip aragaz și distribuirea acestuia pentru consum casnic, societatea avea obligația de a îndeplini condițiile stabilite la art. 20 alin. (7) din Normele metodologice de aplicare a Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 158/2001 privind regimul accizelor, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 163/2002, referitoare la întocmirea și depunerea unor situații centralizatoare lunare privind intrările și ieșirile de gaz petrolier lichefiat destinat îmbutelierii în butelii tip aragaz.

Astfel, nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației argumentele societății potrivit cărora actele normative menționate anterior nu prevedeau sancțiuni pentru nedepunerea situațiilor centralizatoare în cauză, întrucât :

- art. 29 alin. (2) coroborat cu art. 28 lit. f) din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 158/2001 privind regimul accizelor, menționat anterior,

prevedea **scutirea prin restituirea accizelor**, ceea ce ar fi implicat achiziționarea de gaz petrolier lichefiat la preturi ce cuprindeau accize și apoi o eventuală scutire prin restituirea accizelor, dacă s-ar fi justificat cu documente cantitățile și destinația produselor în cauză;

- prin art. 20 din Normele metodologice de aplicare a Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 158/2001 privind regimul accizelor, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 163/2002 **s-a venit în sprijinul agenților economici care achiziționează gaz petrolier lichefiat în vederea imbutelierii în butelii tip aragaz și comercializării acestuia pentru consum casnic, reglementând scutirea directă la plata accizelor, stipulându-se totodată obligativitatea îndeplinirii condițiilor stabilite la art. 20 alin. (7) din Norme, referitoare la întocmirea și depunerea unor situații centralizatoare lunare privind intrările și ieșirile de gaz petrolier lichefiat destinat imbutelierii în butelii tip aragaz.**

De altfel, prin contestație societatea recunoaște că avea obligația de a depune situații centralizatoare lunare privind intrările și ieșirile de gaz petrolier lichefiat pentru consum casnic, potrivit art. 20 alin. (7) din Normele metodologice de aplicare a Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 158/2001 privind regimul accizelor, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 163/2002, condiție imperativă pentru a putea beneficia de scutirea directă la plata accizelor. Or, așa cum s-a reținut anterior, neîndeplinirea acestei condiții duce la anularea facilității acordate, conform art. 20 alin. (9) din același act normativ.

Având în vedere principiile de drept privind aplicarea în timp a legilor și neretroactivității acestora, nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației nici argumentele societății potrivit cărora nu mai puteau fi aplicate prevederile Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 158/2001 privind regimul accizelor pe motiv că au fost abrogate prin Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, întrucât actele normative menționate anterior erau în vigoare în perioada 01.01.2002 - 31.12.2003, supusă verificării, perioada în care societatea a achiziționat gaz petrolier lichefiat destinat imbutelierii în butelii tip aragaz.

Prin urmare, organele de control în mod legal au procedat la stabilirea accizelor aferente achizițiilor de gaz petrolier lichefiat destinat imbutelierii în butelii tip aragaz, contestația urmând a fi respinsă ca neîntemeiată pentru acest capăt de cerere.

Pe cale de consecință, organele de control în mod legal au stabilit că societatea datorează majorările de întârziere / dobânzile aferente accizelor și penalitățile aferente accizelor, conform prevederilor art. 53 din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 158/2001 privind regimul accizelor, art. 13 și art. 13¹ din Ordonanța Guvernului nr. 11/1996 privind executarea creanțelor bugetare, cu modificările și

completarile ulterioare, art. 12 - 16 din Ordonanta Guvernului nr. 61/2002 privind colectarea creanțelor bugetare, art. 108, art. 109 si art. 114 din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, societatea necontestand modul de calcul al acestor majorari de intarziere, dobanzi si penalitati de intarziere, fapt pentru care urmeaza sa se respinga ca neintemeiata contestatia si pentru acest capat de cerere.

2. In ceea ce priveste impozitul pe profit, majorarile de intarziere / dobanzile aferente impozitului pe profit si penalitatile de intarziere aferente impozitului pe profit, Agentia Nationala de Administrare Fiscala, prin Directia generala de solutionare a contestatiilor este investita sa se pronunte daca aceste obligatii au fost legal stabilite, in conditiile in care organele de control nu au analizat operatiunea de retragere a unui asociat in conformitate cu Precizările privind reflectarea în contabilitate a principalelor operațiuni privind fuziunea, dizolvarea și lichidarea societăților comerciale, precum și retragerea și/sau excluderea unor asociați din cadrul societăților comerciale, aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor nr. 1223/1998 si nu au precizat temeiul legal in baza caruia au fost stabilite aceste sume, iar din documentele anexate la dosarul cauzei nu se pot stabili eventualele diferente de impozit pe profit datorate de societate, in conformitate cu Precizările mentionate anterior.

In fapt, in urma retragerii din societate a unuia dintre asociati, contestatoarea i-a restituit o suma, diminuand astfel capitalurile proprii.

Prin procesul verbal contestat, organele de control au constatat ca in suma restituita s-a regasit si suma reprezentand profit aferent anului 1999, neimpozitat ca urmare a prevederilor art. 73 din Legea nr. 64/1991 privind brevetele de inventie, profit repartizat in contul 118 "alte fonduri". Pentru aceasta suma, reprezentand profit neimpozitat aferent anului 1999, organele de control au stabilit ca societatea datoreaza un impozit pe profit, pentru neplata caruia au fost calculate majorari de intarziere / dobanzi si penalitati de intarziere, **fara a preciza insa temeiul legal in baza caruia au fost stabilite aceste sume.**

In drept, prin Precizările privind reflectarea în contabilitate a principalelor operațiuni privind fuziunea, dizolvarea și lichidarea societăților comerciale, precum și retragerea și/sau excluderea unor asociați din cadrul societăților comerciale, aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor nr. 1223/1998, in vigoare la data retragerii asociatului, se prezinta "**operațiunile care se efectuează cu ocazia**

retragerii asociațiilor”, “situația determinării activului net pe baza balanței de verificare în cazul retragerii/sau excluderii asociațiilor din societatea comercială”, precum și “reflectarea în contabilitate a operațiunilor care se efectuează la retragerea și/sau excluderea asociațiilor”, din care rezulta inclusiv modul de calcul al eventualelor diferențe de impozit pe profit datorate în această situație.

Prin urmare, organele de control ar fi trebuit să determine eventualele diferențe de impozit pe profit în conformitate cu Precizările privind reflectarea în contabilitate a principalelor operațiuni privind fuziunea, dizolvarea și lichidarea societăților comerciale, precum și retragerea și/sau excluderea unor asociații din cadrul societăților comerciale, aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor nr. 1223/1998, **act normativ invocat și prin Instrucțiunile privind metodologia de calcul al impozitului pe profit, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 402/2000.**

Or, așa cum s-a reținut anterior, organele de control au procedat la stabilirea unor diferențe de impozit pe profit și la calculul majorărilor de întârziere / dobânzilor și penalităților de întârziere aferente **fără a analiza operațiunea în cauză în conformitate cu Precizările privind reflectarea în contabilitate a principalelor operațiuni privind fuziunea, dizolvarea și lichidarea societăților comerciale, precum și retragerea și/sau excluderea unor asociații din cadrul societăților comerciale, aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor nr. 1223/1998 și fără a preciza temeiul legal în baza căruia au fost stabilite aceste sume, fapt recunoscut și prin referatul cu propuneri de soluționare a contestației, anexat la dosarul cauzei.**

Pe de altă parte, **din documentele anexate la dosarul cauzei nu se poate analiza operațiunea în cauză în conformitate cu Precizările menționate mai sus, pentru a putea stabili eventualele diferențe de impozit pe profit datorate de societate, respectiv nu se poate determina situația activului net și a capitalurilor proprii ale societății, modul de efectuare a partajului, nivelul rezervelor legale, etc.**

Având în vedere cele de mai sus, faptul că organele de control au procedat la stabilirea unor diferențe de impozit pe profit și la calculul majorărilor de întârziere / dobânzilor și penalităților de întârziere aferente fără a analiza operațiunea în cauză în conformitate cu Precizările privind reflectarea în contabilitate a principalelor operațiuni privind fuziunea, dizolvarea și lichidarea societăților comerciale, precum și retragerea și/sau excluderea unor asociații din cadrul societăților comerciale, aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor nr. 1223/1998 și fără a preciza temeiul legal în baza căruia au fost stabilite aceste sume,

precum și faptul că din documentele anexate la dosarul cauzei nu se poate analiza operațiunea în cauză în conformitate cu Precizările menționate mai sus, pentru a putea stabili eventualele diferențe de impozit pe profit datorate de societate urmează ca, în conformitate cu prevederile art. 180 alin. (3) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală să se desființeze capitolul din procesul verbal încheiat în data de 24.03.2004 de către organele de control ale Direcției controlului fiscal referitor la impozitul pe profit, majorările de întârziere / dobânzile aferente impozitului pe profit, și penalitățile de întârziere aferente impozitului pe profit, în vederea refacerii acestuia conform celor reținute anterior.

Prin noul act de control se vor analiza și celelalte argumente ale contestatoarei cu privire la acest capăt de cerere.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor art. 28, art. 29 și art. 53 din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 158/2001 privind regimul accizelor, art. 20 din Normele metodologice de aplicare a Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 158/2001 privind regimul accizelor, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 163/2002, art. 13 și art. 13¹ din Ordonanța Guvernului nr. 11/1996 privind executarea creanțelor bugetare, cu modificările și completările ulterioare, art. 12 - 16 din Ordonanța Guvernului nr. 61/2002 privind colectarea creanțelor bugetare, Precizările privind reflectarea în contabilitate a principalelor operațiuni privind fuziunea, dizolvarea și lichidarea societăților comerciale, precum și retragerea și/sau excluderea unor asociați din cadrul societăților comerciale, aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor nr. 1223/1998 coroborate cu art. 96, art. 108, art. 109, art. 114, art. 180 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se

DECIDE

1. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de **S.C. X S.R.L.** pentru accize, majorări de întârziere / dobânzi aferente accizelor și penalități de întârziere aferente accizelor.

2. Desființarea capitolului din procesul verbal încheiat în data de 24.03.2004 de către organele de control ale Direcției controlului fiscal referitor la impozitul pe profit, majorările de întârziere / dobânzile aferente impozitului pe profit și penalitățile de întârziere aferente impozitului pe profit, în vederea refacerii controlului pentru aceeași perioadă și același tip de impozit, conform celor reținute în cuprinsul prezentei decizii.

Verificarea va fi efectuata de catre o alta echipa de control decat cea care a intocmit actul de control contestat si desfiintat in parte prin prezenta.

Prezenta decizie poate fi atacata la Curtea de Apel in termen de 30 de zile de la data comunicarii, conform prevederilor legale.