

ROMANIA  
ÎNALTA CURTE DE CASAȚIE ȘI JUSTIȚIE  
SECȚIA DE CONTENCIOS ADMINISTRATIV ȘI FISCAL

DECIZIA nr.469

Dosar nr.27/32/2010

**Ședința publică de la 31 ianuarie 2012**

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

-----

La data de 17 ianuarie 2012 s-a luat în examinare recursul declarat de Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor împotriva sentinței nr. X din 4 martie 2011 a Curții de Apel .X. Secția comercială de contencios administrativ și fiscal.

Dezbaterile au fost consemnate prin încheierea de ședință din data de 17 ianuarie 2012 iar pronunțarea deciziei a fost amânată la data de 31 ianuarie 2012.

ÎNALTA CURTE

Asupra recursului de față:

Din analiza actelor și lucrărilor dosarului constată următoarele:

*Circumstanțele cauzei*

Prin cererea înregistrată sub nr. X/32/2010, reclamanta S.C. X S.A .X. a chemat în judecată Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili, solicitând anularea deciziei nr. .X./31.08.2009, anularea deciziei nr. .X./2009 și a raportului de inspecție fiscală nr. X din 10.03.2009.

*Soluția instanței de X din 4 martie 2011 Curtea de Apel .X. Secția comercială de contencios administrativ și fiscal a admis acțiunea în contencios administrativ și fiscal privind pe reclamanta S.C. X S.A. și*

pârâții Agenția Națională de Administrare Fiscală - Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili și Agenția Națională de Administrare Fiscală - Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor.

A anulat decizia nr. X/2009 și pe cale de consecință, a anulat decizia de impunere nr. .X./2009 și raportul de inspecție fiscală nr. .X./2009 pentru suma de .X. lei.

Pentru a hotărî astfel prima instanță a reținut următoarele considerente:

Conform ultimului Raport de inspecție fiscală nr..X./26.11.2004, întocmit de organele de inspecție fiscală din cadrul D.G.F.P. a județului .X., reclamanta a fost verificată fiscal privind TVA până la data de 31.10.2004, mai puțin luna mai 2002, pentru care s-a făcut precizarea că TVA de rambursat în sumă de .X. lei aferentă acestei perioade „se va soluționa ulterior”.

Astfel, TVA de rambursat în sumă de .X. lei aferentă lunii mai 2002 nesoluționată prin Raportul de inspecție fiscală nr. .X./26.11.2004, a fost preluată de reclamantă în perioada fiscală următoare, prin decontul lunii noiembrie 2004 și decembrie 2004, fiind luată în considerare pentru regularizarea de taxă, conform art.149 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Organele de inspecție fiscală care au încheiat R.I.F. nr. .X./2009, în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere nr..X./2009 contestată, au procedat la verificarea lunii mai 2002 și au constatat și stabilit că reclamanta nu are drept de deducere pentru suma de .X. lei în perioada 01.05.2002 16.05.2002, întrucât aceasta nu era înregistrată ca plătitoare de TVA, potrivit art.18 din O.U.G. nr.17/2000.

De asemenea, s-a stabilit că reclamanta nu are drept de deducere nici pentru suma de .X. lei, întrucât această sumă era dedusă de pe documente care nu au fost întocmite conform prevederilor legale, respectiv la cumpărător era înscris "SE .X./Sucursala .X./SC X SA" cu codul fiscal al sucursalei nr..X. sau S.C. .X. S.A. cu codul fiscal nr..X..

Se constată că pentru perioada 17 mai - 31 mai 2002 s-a constatat că S.C. X S.A a dedus TVA în sumă de .X. lei pe baza unor documente care nu au fost întocmite conform prevederilor legale, invocându-se prevederile art. 19 din O.U.G. 401/2000, pct. 10.12 din H.G. nr. 401/2000.

S-a stabilit că TVA deductibilă pentru luna mai 2002 este în sumă de .X. lei față de .X. lei, diferența de .X. lei pentru care organul fiscal nu a acordat dreptul de deducere se compune din .X. lei TVA aferentă perioadei 1.05.2002 - 16 mai 2002 în care nu era înregistrat ca plătitor TVA și .X. lei TVA pentru perioada 17 mai 2002 - 31 mai 2002 deduse

de contribuabil pe baza unor documente care nu îndeplinesc calitatea de document justificativ.

Pentru TVA suplimentar în sumă de .X. lei s-au calculat majorări de întârziere și penalități în sumă de .X. lei.

Pentru perioada 01 noiembrie 2004 – 31 martie 2008 s-a stabilit suma de .X. lei TVA de plată, stabilită suplimentar la control și .X. lei – majorări de întârziere aferente sumei suplimentare. Organul de inspecție fiscală a reținut că reclamanta trebuia să colecteze TVA pentru pierderile de energie termică din rețele de transport și distribuție peste limitele legale.

Astfel, s-a constatat că energia termică obținută la cost de producție este în valoare de .X. lei, cantitatea produsă fiind de .X. Gcal. Pierderea de energie termică din rețeaua de transport este de X Gcal, iar pierderea din rețeaua de distribuție este de .X. Gcal. Organul fiscal, având în vedere deciziile .X. nr. X/2003, X/2005, X/2005, X/2005 și X/2007 a reținut că pierderile admise sunt în procent de 6%, respectiv 18%, restul fiind o lipsă în gestiune.

În drept, s-a reținut incidența dispozițiilor art. 128 al. 2, art. 125<sup>1</sup> al. 1 pct. 6, art. 128 al. 3 lit. c Cod fiscal așa încât pierderile peste limita aprobată în tarif de .X. au fost considerate lipsă în gestiune și pe cale de consecință, o livrare de bunuri.

Pentru pierderile din rețeaua de transport și distribuție înregistrate peste limita aprobată în tariful de distribuție de către .X. s-a procedat la calcularea TVA prin aplicarea cotei de 19%.

În baza raportului de inspecție fiscală s-a emis decizia de impunere nr. .X./2009.

Reclamanta a formulat contestație împotriva actului administrativ fiscal, invocând, în esență, aceleași apărări pe care și-a întemeiat acțiunea de față.

Prin decizia nr. X/2009 A.N.A.F. – Direcția de Soluționare a Contestațiilor a respins contestația.

S-a considerat că stabilirea obligației de plată a sumei de .X. lei reprezentând TVA dedusă nejustificat pentru perioada 01-31 mai 2002, s-a efectuat peste termenul de 5 ani calculat începând cu 1 ianuarie 2003, având în vedere prevederile art. 91 din O.G. nr. 92/2003, potrivit cărora dreptul organului fiscal de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 5 ani, cu excepția cazului în care legea dispune altfel.

Împrejurarea că reclamanta a fost supusă unei inspecții fiscale în anul 2004 finalizată prin raportul nr. .X./26.11.20045, iar în cadrul acestui raport s-a menționat că decontul TVA aferent perioadei 01.05.-31.05.2001 va fi soluționat ulterior, nu este de natură a întrerupe

prescripția, a apreciat Curtea, ținând cont și de faptul că reclamanta, depunând decontul TVA pe luna mai 2002 a dedus suma în discuție și a solicitat la rambursare .X. lei, iar pentru că această sumă nu a fost rambursată a trecut-o ca TVA de rambursat (nu de plată) în deconturile din anul 2004.

Spre deosebire de dreptul comun în care termenul general de prescripție este de 3 ani, în materie fiscală legiuitorul a prevăzut un termen mai mare, de 5 ani care are ca punct de pornire începutul anului următor nașterii obligației.

Astfel că, a stabilit prima instanță, prin instituirea acestui termen, autorităților fiscale li s-a creat un regim avantajos în raport de contribuabil așa încât, a lipsi de efecte norma inserată la art. 91 prin acceptarea argumentelor pârâtei, ar însemna o sancțiune disproporționată în raport cu scopul legii.

Faptul că în procesele verbale de verificare a cererilor de rambursare ( 6 în perioada 2002-2006) luna mai 2002 nu a fost prinsă în control nu îi poate fi imputat reclamantei.

S-a reținut de asemenea că reclamanta a înregistrat TVA deductibilă în sumă de .X. lei aferentă intrărilor din perioada 01 mai 2002 - 16 mai 2002 și .X. lei pentru perioada 17 mai 2002 - 31 mai 2002 considerând că beneficiază de acest drept iar împrejurarea că organele fiscale nu au procedat la verificarea legalității deducerii înăuntrul termenului de 5 ani nu are consecințe asupra prescripției.

În argumentarea soluției date s-a mai arătat că necontestarea raportului nr. .X./2004 nu echivalează cu o recunoaștere a obligației câtă vreme prin acest raport s-a prevăzut în legătură cu obligația în discuție, că luna mai 2002 va fi verificată ulterior.

În ceea ce privește invocarea dispozițiilor art. 16 lit. a din Decretul nr. 167/1958, s-a apreciat că nu pot fi reținute după cum nu pot fi reținute nici dispozițiile art. 90 din O.G. n r. 92/2003, text ce reglementează „rezerva verificării ulterioare”, având în vedere că obligația fiscală nu fusese stabilită.

Astfel că, a apreciat Curtea, stabilirea obligației fiscale pentru luna mai 2002, abia în 2009 prin raportul nr. .X./2009 apare ca nelegală, dreptul organului fiscal fiind prescris, termenul de prescripție fiind prescris la data de 31 decembrie 2007.

În ce privește a doua obligație fiscală stabilită în sarcina reclamantei ca reprezentând TVA aferent pierderilor tehnologice, prima instanță a considerat-o, de asemenea nelegală.

În argumentarea soluției instanța a reținut că, într-adevăr, livrarea .X. termice este o operațiune ce intră în sfera TVA, legiuitorul

definind prin art. 128 al. 2 (până la 31.12.2006) și prin art. 125 al. 1 pct. 6 (de la 01.01.2007), noțiunea de bunuri ca fiind bunuri corporale mobile și imobile, energia termică fiind un bun corporal mobil.

Prin art. 128 al. 3 lit. e din Legea nr. 571/2003, s-a prevăzut că sunt considerate livrări de bunuri, bunurile constatate lipsă în gestiune, contribuabilul având obligația de a colecta TVA.

Sub un prim aspect, expertul tehnic, explicând detaliat mecanismul de producere, transport și distribuție, a concluzionat că pierderile în discuție sunt tehnologice și în nici un caz nu pot reprezenta o lipsă în gestiune. Instanța a reținut opinia expertului și a apreciat că în mod eronat s-a reținut că diferența între cantitatea de energie produsă ( .X., Gcal) și cea facturată către consumatori ( X Gcal), reprezintă o lipsă în gestiune. Astfel, lipsa în gestiune presupune o persoană vinovată care cu intenție sau cu neglijență face ca anumite bunuri proprietatea unei unități economice, să dispară sau să fie distruse.

Așadar, în mod necesar trebuie să existe o persoană, ce are calitatea de gestionar, și care a primit în păstrare aceste bunuri și le-a făcut pierdute. De asemenea, bunurile susceptibile a fi stocate, gestionate și să poată fi obiectul lipsei de gestiune îl reprezintă numai bunurile ce se pot depozita, stoca și păstra în gestiune.

Curtea a constatat că, în cauza de față, cantitatea de gigacalorii produsă de o termocentrală se regăsește se transportă și se distribuie prin intermediul apei calde.

Așa cum se menționează și în expertiza tehnică de la dosar, energia termică nu se poate stoca sau înmagazina. După momentul producției aceasta trebuie livrată către consumatorul final, suferind diverse transformări atât din punct de vedere al presiunii apei, cât și a temperaturii efective a acesteia.

Nu se poate vorbi de o lipsă de gestiune a gigacaloriilor tocmai pentru că întregul lanț - producție, transport, distribuție - generează o continuă transformare ce se traduce în costuri.

De aceea, societatea reclamantă, care efectuează și operațiunea de transport și distribuție, facturează consumatorilor finali numai cantitatea de gigacalorii livrată în punctul de distribuție, restul reprezentând costuri proprii de producție.

S a reținut că producția însăși este cuantificată din punct de vedere contabil în baza facturilor fiscale de livrare și nu în baza fișelor de bilanț energetic avute în vedere de organul fiscal. Orice pierdere de energie termică se regăsește în contabilitate drept cost de producție, așa cum în mod corect a stabilit expertiza contabilă.

În contabilitate nu există o lipsă de gestiune, neexistând un stoc de energie termică sustrasă sau degradată.

În concluzie, a conchis instanța nefiind vorba de o lipsă de gestiune, nu se poate vorbi despre prezența unei livrări de bunuri - fapt generator de obligații de plată TVA.

Curtea a mai reținut prevederile art. 40 din Legea nr. 325/2006 privind Legea serviciului public de alimentare cu energie termică, potrivit căroră "la stabilirea prețului gigacaloriei, vor fi luate în considerare costurile justificate ale activităților de producere, transport, distribuție și furnizare a .X. termice, inclusiv cheltuielile aferente dezvoltării și modernizării X, pierderile tehnologice, cheltuielile pentru protecția mediului, precum și o cotă de profit, dar nu mai mult de 5% ."

Așadar, noțiunea de pierdere tehnologică este utilizată de legiuitor la stabilirea prețului produsului final.

#### *Recursul*

Împotriva acestei sentințe a declarat recurs Agenția Națională de Administrare Fiscală criticând sentința pentru nelegalitate și netemeinicie, în esență pentru următoarele motive:

- Instanța de fond nu a avut rol activ și nu a analizat susținerile recurente.

În mod greșit a reținut instanța de fond că dreptul organului fiscal de a stabili obligații fiscale pentru luna mai 2002 abia în 2009 este prescris, având în vedere prevederile pct. 89.1 din H.G. nr. 1050/1.07.2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a O.G. nr. 92/2003 și prevederile art. 16 din Decretul - Lege nr. 167/1958 privind prescripția extinctivă.

Potrivit acestor dispoziții legale, intervine întreruperea prescripției atunci când cel în folosul căruia curge prescripția recunoaște dreptul a cărui acțiune se prescrie.

Întrucât reclamanta a recunoscut dreptul de a se rambursa TVA aferentă lunii mai 2002 - suma fiind raportată în perioadele următoare și regăsindu-se la data de 31.10.2004 în contul „4424 TVA de recuperat, consideră recurenta că fiecărui drept îi corespunde o obligație corelativă.

Referitor la TVA - stabilită suplimentar pe această perioadă în suma de .X. lei, ca urmare a faptului că în perioada 1.05.2002 - 31.05.2002 suma de .X. lei TVA a fost dedusă eronat de reclamanta - intimată anterior datei de la care aceasta a fost luată în evidență ca plătitor de TVA și suma de .X. lei TVA - a fost dedusă în baza

unor documente care nu îndeplinesc calitatea de document justificativ, se arată de recurentă că reclamanta nu a adus alte documente suplimentare.

- Referitor la suma de .X. lei reprezentând TVA – calculată pentru pierderile din rețeaua de transport și distribuție înregistrate peste limita aprobată în tariful de distribuție de către Autoritatea Națională de Reglementare a .X. .

Arată recurenta că în mod greșit, instanța de fond a reținut că această măsură a calculării TVA este nelegală, întrucât din punct de vedere al TVA, pierderile de energie termică din rețeaua de transport și distribuție peste limita legală stabilită de Autoritatea Națională de Reglementare a .X., în tariful aprobat întregesc baza de impozitare și sunt considerate din punct de vedere fiscal, bunuri constatate lipsă în gestiune.

Consideră recurenta Agenția Națională de Administrare Fiscală că legiuitorul a plasat această activitate în sfera livrărilor de bunuri mobile corporale, din punct de vedere al tratamentului fiscal, bunurile constatate lipsă în gestiune din punct de vedere al operațiunilor impozabile, constituie livrări de bunuri.

În drept, cererea de recurs se întemeiază pe prevederile art. 304 pct. 9 , art. 304<sup>1</sup> Cod procedură civilă.

#### *Apărările intimatei – reclamante*

Reclamanta – intimată S.C. X S.A. .X. a formulat întâmpinare și a solicitat respingerea cererii de recurs ca nefondată și menținerea sentinței de fond ca legală și temeinică.

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

În ceea ce privește primul motiv de recurs referitor la suma de X lei reprezentând TVA dedusă nejustificat și accesoriile aferente, Înalta Curte, constată că acest motiv este fondat.

Se reține că în perioada 1.05.2002 – 16 mai 2002 reclamanta – intimată nu avea drept de deducere pentru suma de .X. lei deoarece nu era înregistrată ca plătitoare de TVA potrivit art. 18 din O.U.G. nr. 17/2000 situație necontestată de reclamantă, aceasta fiind înființată ca persoană juridică la data de 17.05.2002.

Suma de .X. lei TVA a fost dedusă de reclamanta - intimată pentru perioada 17.05 – 31.05.2002 fără a avea documente justificative, situație pe care de asemenea reclamanta – intimată nu a contestat-o și nu a adus probe suplimentare.

Singura apărare a reclamantei – intimată a fost în sensul prescrierii dreptului organului fiscal de a stabili obligațiile fiscale – pentru luna mai 2002, ipoteză însușită și de instanța fondului.

Înalta Curte apreciază că nu este prescris dreptul organului fiscal de a verifica și stabili obligații fiscale, respectiv de a constata că reclamanta în mod nelegal a dedus suma de .X. lei și suma de .X. lei reprezentând TVA.

Conform Normelor metodologice de aplicare a O.G. nr. 92/2003 – pct. 89.1 – dispozițiile referitoare la cazurile și condițiile de suspendare și întrerupere a termenului de prescripție sunt cele cuprinse în Decretul nr. 167/1958, privitor la prescripția extinctivă.

În conformitate cu art. 16 din Decretul nr. 167/1958 „Prescripția se întrerupe : a) prin recunoașterea dreptului a cărui acțiune se prescrie, făcută de cel în folosul căruia curge prescripția...”.

Din actele dosarului a rezultat că societatea reclamantă deși a fost verificată de mai mult ori de la data înființării și s-au încheiat 6 procese verbale de control, luna mai nu a putut fi prinsă în nici un control datorită faptului că protocolul de predare – primire a activelor și pasivelor încheiat cu S.C. .X. S.A. nu era definitivat la data încheierii acestor acte de control, fiind definitivat la data de 2.08.2004 (fila 173 – 182 dosar fond).

Prin RIF nr. .X./26.11.2004 – reclamanta a fost verificată fiscal privind TVA până în luna octombrie 2004 mai puțin luna mai 2002 – pentru care s-a făcut mențiunea că TVA de rambursat, aferent acestei perioade se va soluționa ulterior.

Consideră Înalta Curte că nu este prescris dreptul organelor fiscale de a stabili obligații fiscale pentru luna mai 2002 întrucât taxa de rambursat aferentă lunii mai 2002, nesoluționată prin RIF nr. .X./26.11.2004, a fost reportată de societatea reclamantă în decontul lunilor următoare, fiind luată în considerare pentru regularizarea de taxă (fila 249 – 254 dosar fond).

Potrivit art. 149 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, se determină suma negativă a TVA cumulată, prin adăugarea la suma negativă a TVA a soldului sumei negative a taxei pe valoare adăugată raportat din decontul perioadei fiscale precedente, dacă nu a fost solicitat a fi rambursat.

Se observă că TVA de rambursat în sumă de .X. lei aferentă lunii mai 2002 a fost reportată în perioadele următoare, regăsindu-se în soldul contului 4424 „TVA de recuperat” la 31.10.2004 cât și în decontul lunii în care s-a efectuat inspecția fiscală fiind, în mod corect luat în calcul, deoarece în speță a intervenit întreruperea prescripției



prin faptul că această reportare echivalează cu o recunoaștere a dreptului de a i se rambursa TVA. Toate calculele societății pentru perioada următoare lunii mai 2002 au fost făcute în considerarea sumei constituind TVA de rambursat și pentru care nu s-a cerut și nu s-a efectuat verificarea decât în 10.03.2009 prin RIF X.

În consecință, se constată că suma de .X. lei TVA suplimentar pentru luna mai 2002 precum și accesoriile aferente în sumă de X lei au fost corect stabilite, sentința recurată urmând a fi modificată în mod corespunzător.

- În ceea ce privește suma de .X. lei reprezentând TVA pentru pierderile din rețeaua de transport și distribuție înregistrate peste limita aprobată în tariful de distribuție de către Autoritatea Națională de X.

Se apreciază că în mod corect instanța de fond a analizat sub acest aspect raportul de expertiză efectuat în cauză, în sensul că pierderile în discuție sunt tehnologice și nu pot reprezenta o lipsă în gestiune.

Așa cum s-a arătat în expertiză, energia termică nu se poate stoca sau înmagazina. După momentul producției este livrată către consumatorul final și suferă diverse transformări din punct de vedere al presiunii, cât și a temperaturii efective a acesteia.

Societatea reclamantă, care efectuează și operațiunea de transport și distribuție, facturează consumatorilor finali, numai cantitatea de gigacalorii livrată în punctul de distribuție, restul fiind costuri proprii de producție.

De asemenea, așa cum a arătat și expertul în cauză, în contabilitate nu există o lipsă în gestiune, neexistând un stoc de energie termică sustrasă sau degradată. Energia termică nu face parte din bunurile ce se pot depozita, stoca și păstra în gestiune, nu există nici o persoană care să aibă calitatea de gestionar.

Deși energia termică este un bun mobil corporal în accepțiunea art. 125<sup>1</sup> alin. 1 pct. 6 din Legea nr. 571/2003, pierderea de energie termică nu constituie o livrare de bunuri mobile, potrivit art. 128 alin. 3 lit. e) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal întrucât nu pot fi considerate lipsă în gestiune din punct de vedere al operațiunilor impozabile.

Acest raționament rezultă și din faptul că noțiunea de pierdere tehnologică este utilizată de legiuitor la stabilirea prețului produsului final.

Împărtășind optica instanței de fond se reține că la stabilirea prețului gigacaloriei în conformitate cu prevederile art. 40 din Legea

nr. 325/2006 privind legea serviciului public de alimentare cu energie termică vor fi luate în considerare costurile justificate ale activităților de producere, transport, distribuție și furnizare a .X. termice, inclusiv cheltuielile aferente dezvoltării .X., pierderile tehnologice cheltuieli pentru protecția mediului, precum și o cotă de profit, dar nu mai mult de 5%.

Autoritatea Națională de Reglementare a .X. a stabilit pentru pierderea tehnologică o limită, acceptată de autoritatea producătoare, respectiv 6% din producție la distribuție și 18% la transport.

Acest procent se referă în mod evident la cantitatea de pierderi admisă a fi introdusă în preț și suportată de consumatorul final în tariful de distribuție.

Din această perspectivă, instanța de recurs, asemenea instanței de fond, constată că stabilirea de TVA – pentru pierderile din rețeaua de transport și distribuție, înregistrate peste limita aprobată în tariful de distribuție de către Autoritatea Națională de Reglementare a .X. , este fără justificare legală.

În consecință , față de cele arătate mai sus, în conformitate cu prevederile art. 312 alin. 1 raportat la art. 304 pct. 9 Cod procedură civilă, Înalta Curte va admite recursul, va modifica în parte sentința recurată în sensul că va respinge acțiunea pentru suma de .X. lei reprezentând TVA stabilită suplimentar pentru luna mai 2002 și accesorii aferente în sumă de .X. lei, va menține celelalte dispoziții.

**PENTRU ACESTE MOTIVE  
ÎN NUMELE LEGII  
DECIDE:**

Admite recursul declarat de Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor împotriva sentinței nr. X din 4 martie 2011 a Curții de Apel .X. Secția comercială de contencios administrativ și fiscal.

Modifică în parte sentința recurată, în sensul că respinge acțiunea pentru suma de .X. lei reprezentând TVA stabilită suplimentar pentru luna mai 2002 și accesorii aferente în sumă de .X. lei.

Menține celelalte dispoziții.

Irevocabilă.

Pronunțată în ședință publică, astăzi 31 ianuarie 2012.

**JUDECATOR,**  
X

**JUDECATOR,**  
X

**JUDECATOR,**  
X

**MAGISTRAT ASISTENT,  
X**