



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agenția Națională de
Administrare Fiscală
Direcția generală de
soluționare a contestațiilor**



Str. Apolodor, nr. 17
sector 5, București
Tel : +021 319 97 59
Fax : +021 319 97 35
e-mail:Contestatii.ANAF@mfinante.ro

DECIZIA nr. _____ / _____ 2009
privind soluționarea contestației formulate de
S.C. C înregistrată la Agenția Națională de Administrare Fiscală

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția generală de administrare a marilor contribuabili, prin adresa nr....2009, înregistrată la Agenția Națională de Administrare Fiscală sub nr.....2009, asupra contestației formulate de **S.C. C**, cu domiciliul fiscal în județul x, localitatea x, strada x, nr.x, Cod unic de înregistrare x, împotriva Deciziei de impunere nr.....2009 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.....2009 de către organele de inspecție fiscală din cadrul Direcția generală de administrare a marilor contribuabili – Activitatea de inspecție fiscală.

Contestația are ca obiect suma totală de **x lei** reprezentând:

- **Taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în sumă de x lei**
- Majorari de întârziere în sumă de x lei aferente taxei pe valoarea adăugată

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.207 alin.1 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003, republicată, privind Codul de procedură fiscală, în raport de data comunicării deciziei de impunere nr.....2009, respectiv ...2009 conform ștampilei aplicată de oficiul poștal pe formularul tipizat CONFIRMARE DE PRIMIRE anexat în copie la dosarul contestației și de data depunerii contestației la Registratura a Direcției generale de administrare a marilor contribuabili, respectiv2009.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205, art.207 și art.209 alin.1 lit.b din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, Direcția generală de soluționare a

contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să soluționeze contestația formulată de **SC C**.

I. Societatea contestă obligațiile fiscale suplimentare reprezentând TVA în sumă de **x lei** și accesorii aferente în sumă de **x lei** stabilite de organele de inspecție fiscală pentru perioada2002 –2008 prin Decizia de impunere nr....2009 și raportul de inspecție fiscală nr.....2009 susținând că aceste obligații fiscale suplimentare sunt netemeinice și nelegale drept pentru care solicită anularea deciziei de impunere, motivând următoarele:

A) În ceea ce privește perioada2002 -....2002 consideră că în mod greșit organele de inspecție fiscală au reținut că a intervenit întreruperea termenului de prescripție "*prin recunoaștere potrivit art. 16 lit.a) din Decretul nr. 167/1958 pe motivul că ultimul Raport de inspecție fiscală2004 nu a fost contestat*".

Contestatoarea susține că practica judecătorească este unanimă în a considera că pentru a produce efecte ininteruptive de prescripții, recunoașterea făcută de debitor trebuie să fie neîndoieală. Necontestarea RIF2004 nu poate avea acest caracter întrucât menținerea că "va fi soluționată ulterior" înseamnă că acest eveniment trebuie înfăptuit în interiorul aceluiași termen de prescripție.

Societatea susține de asemenea că indiferent de natura recunoașterii - *expresă sau tacită* - este esențial ca din conduita debitorului să rezulte că el își cunoaște obligațiile și voințe să le execute; numai astfel creditorul dobândește credința că debitorul își va executa obligațiile ce-i revin și că potrivit prevederilor Codului Civil de starea de îndoială profită debitorul.

B) În ceea ce privește TVA colectată datorată pentru pierderile de energie termică din rețelele de transport și distribuție peste limitele legale societatea consideră criticabilă reținerea organului de inspecție fiscală întrucât nicăieri în raport nu sunt precizate aceste limite legale.

Societatea motivează că încadrarea făcută de organele de inspecție fiscală la art. 128 alin.(4) lit.d) "bunuri constatate lipsă din gestiune" este nesusținută deoarece nu se ține seama de specificitatea serviciului de furnizare de energie termică corelat cu noțiunea de gestiune și de bunuri.

Contestatoarea aduce ca argument și faptul că furnizarea de energie termică este un serviciu public reglementat care limitează mult posibilitățile de diligență ale operatorului față de posibilitățile unui gestionar de bunuri, limitările operatorului fiind în primul rând de ordin tehnic întrucât energia termică se transmite numai de la un punct cu temperatura mai ridicată către unul cu temperatura mai scăzută, ceea ce obligă la menținerea unui bun cu valori mai mari la locul de consum decât cel cumpărat de către consumator.

În al doilea rând societatea motivează că distribuția se face prin rețele termice care aparțin domeniului public, posibilitatea operatorului de a intervenii asupra stărilor tehnice ale acestora fiind a proprietarului.

Societate a invocat și faptul că nu există nicio normă care să reglementeze pierderile de energie pe rețelele de distribuție peste care se poate opera cu noțiunea de pierderi din gestiune și susține că energia termică nu poate îndeplini atributele unui bun corporabil din punctul de vedere al gestionării, respectiv că pentru un bun corporal se poate opera cu recepție și cu eliberare, pentru energia termică operațiunea de păstrare este limitată de tehnologia existentă, actualmente cunoscut fiind faptul că nu poate fi stocată.

Se menționează încă un aspect și anume acela că asimilată cu un bun, energia termică ramasă după vânzarea către cumpărător nu mai poate fi considerat același bun, sau mai precis este un bun cu alte caracteristici, împrejurare care ridică semne asupra determinării cu exactitate a locului de recepție și de eliberare a energiei termice asimilată unui bun corporal.

II. Prin Decizia de impunere nr.....2009 emisă în baza constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr.....2009 s-au stabilit obligații fiscale suplimentare datorate de SC C reprezentând taxa pe valoarea adăugată în sumă de **x lei pentru care s-au calculat majorări și penalități de întârziere aferente în sumă de x lei, după cum urmează:**

Pentru perioada2002:

- x lei - TVA stabilită suplimentar de plată;
- x lei - majorari de întârziere aferente
pentru perioada....2005 -2009;
- x lei - penalități de întârziere calculate pentru perioada
februarie-decembrie 2005;

Pentru perioada2004 - ... 2008:

- x lei - TVA stabilită suplimentar ;
- x lei - majorări de întârziere aferente pentru perioada
....2005 -2009;
- x lei - penalități de întârziere pentru perioada februarie -
decembrie 2005;

Față de taxa pe valoarea adăugată de plată/sold sumă negativă calculată și declarată de contribuabil conform evidenței contabile și a deconturilor de TVA, în urma inspecției fiscale parțiale organul de inspecție fiscală a stabilit pentru această obligație bugetară o diferență suplimentară în sumă de **x lei** datorită nerespectării de către SC C a prevederilor legale în vigoare după cum urmează:

TVA colectată datorată pentru pierderile de energie termică din rețelele de transport și distribuție peste limitele legale, prin încălcarea prevederilor art.128 alin.(2) cu valabilitate până la 31.12.2006 și art.125¹

alin.(1) pct.6 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal în vigoare începând cu data de 01.01.2007, precum și art. 128 alin.(3) lit.e) respectiv art. 128 alin.(4) lit.d) din Codul fiscal;

- TVA colectată datorată pentru subvențiile încasate de societate pentru perioada supusă inspecției fiscale, prin încălcarea prevederilor art. 137 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 cu modificările și completările ulterioare și pct. 18. alin.(1) din HG nr.44/2004 cu modificările și completările ulterioare;

- TVA nedeductibilă înregistrată de societate în perioada2002 -2002 din care

- **x lei TVA** dedusă eronat de contribuabil anterior datei de la care a fost luată în evidența ca plătitor TVA prin încălcarea prevederilor art. 18 lit.a) din OUG nr. 17/2000

- **x lei TVA** dedusă de societate de pe documente care nu îndeplinesc calitatea de document justificativ potrivit art.19 lit.a) din OUG nr.17/2000, pct.10.12 din HG nr.401/2000 și HG nr.831/1997.

Organele de inspecție fiscală au constatat că în Raportul de inspecție fiscală nr.....2004, întocmit de organele de inspecție fiscală din cadrul DGFP Bacău, societatea a fost verificată fiscal privind taxa pe valoarea adăugată până la data de2004 cu excepția lunii ... 2002, cu mențiunea că TVA de rambursat aferentă perioadei2002 –2002 va fi soluționată ulterior, prin aceasta a avut loc întreruperea termenului de prescripție conform prevederilor pct.89.1 din HG nr.1050/2004 și art.16, lit.a) din Decretul nr.167/1958, republicat, actul fiind însușit și necontestat de S.C. C .

În susținerea faptului că verificarea acestei perioade este în cadrul termenului de prescripție, organele de inspecție fiscală au constatat că taxa pe valoarea adăugată în sumă de x lei, nesoluționată prin RIF nr.....2004, a fost preluată și de către contribuabil în perioada fiscală următoare prin decontul lunii ... 2004 și decontul lunii 2004.

S.C. C s-a înființat ca persoană juridică prin reorganizare în baza prevederilor HG nr.104/07.02.2002, prin preluarea patrimoniului SC T, fiind înmatriculată la Registrul Comerțului la data de2002 la numărul ...2002 și deține codul unic de înregistrare fiscală x de la data x.

Pentru luna ... 2002, societatea a întocmit și depus la organele fiscale teritoriale decontul de TVA înregistrat sub nr.....2002 din care rezultă TVA de rambursat în sumă de x lei, sumă înscrisă și în balanța de verificare încheiată la2002.

Din evidența contabilă a societății a rezultat că înregistrarea protocolului de predare primire a activului și pasivului centralei termice și electrice, din patrimoniul SC T, s-a efectuat pe baza soldurilor contabile la

.....2002, acestea fiind transpuse ca solduri inițiale la2002. Organele de inspecție fiscală au constatat că S.C. C a întocmit și depus la organul fiscal teritorial bilanțul contabil pentru semestrul I 2002, înregistrat sub nr.....2002, din care a rezultat că perioada de raportare a cuprins numai luna 2002, iar prin Raportul administratorilor se face mențiunea că predarea activelor și pasivelor s-a efectuat la data de2002.

Din constatările organelor de inspecție fiscală a rezultat că S.C. C. a organizat evidența contabilă distinct pe cele două perioade, respectiv05 –05.2002 și05 –05.2002, delimitând astfel perioada pentru care societatea s-a înregistrată în scopuri de TVA începând cu data de2002. Totodată, de la data înființării, respectiv2002, societatea a fost verificată fiscal pentru soluționarea cererilor de rambursare de către organele de inspecție fiscală fiind încheiate un număr de 6 procese verbale prin care luna ... 2002 nu a fost prinsă în control, motivate de faptul că protocolul de predare primire a activelor și pasivelor încheiat cu SC T nu era definitivat la data încheierii acestor acte de control.

III. Luând în considerare constatările organului de inspecție fiscală, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei precum și actele normative în vigoare în perioada verificată, invocate de societate și de organele de inspecție fiscală, se rețin următoarele:

Perioada verificată: luna ... 2002

1. Referitor la suma de x lei, reprezentând taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată de organele de inspecție fiscală, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă s-a prescris dreptul organelor de inspecție fiscală de a stabili obligații fiscale de natura taxei pe valoarea adăugată pe luna ... 2002 în condițiile în care societatea contestatoare și-a preluat taxa pe valoarea adăugată de rambursat evidențiată în decontul de TVA aferent acestei luni și prin deconturile de TVA din perioadele următoare.

In fapt, SC C a fost înființată ca persoană juridică la data de2002 conform Certificatului de înregistrare seria x nr.x emis de Oficiul Registrul Comerțului x și deține codul unic de înregistrare fiscală nr.... atribuit la data de2002.

In luna ... 2002 societatea a înregistrat taxa pe valoarea adăugată deductibilă în sumă de x lei aferentă intrărilor din perioada2002 –

.....2002, anterior datei de la care a fost luat în evidență ca plătitoare de TVA iar în perioada2002 –2002 a înregistrat taxa pe valoarea adăugată deductibilă în sumă de x lei aferentă unor documente ce nu îndeplinesc calitatea de document justificativ.

De la data înființării, respectiv2002, SC C a fost verificată fiscal pentru soluționarea cererilor de rambursare fiind încheiate un număr de 6 procese verbale, prin care luna ... 2002 nu a fost prinsă în control, motivat de faptul că protocolul de predare primire a activelor și pasivelor încheiat cu SC T nu era definitivat la data încheierii acestor acte de control.

Conform ultimului Raport de inspecție fiscală nr.....2004 întocmit de organele de inspecție fiscală din cadrul DGFP, societatea a fost verificată fiscal privind taxa pe valoarea adăugată până la data de2004, mai puțin luna 2002, pentru care se face precizarea că TVA de rambursat în sumă de x lei aferentă acestei perioade “se va soluționa ulterior”.

TVA de rambursat în sumă de x lei aferenta lunii ... 2002 nesoluționată nici prin Raportul de inspecție fiscală nr.....2004, a fost preluată de contribuabil în perioada fiscală următoare prin decontul lunii ... 2004 și ... 2004, fiind luată în considerare pentru regularizarea de taxa conform art.149 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Prin urmare, organele de inspecție fiscală care au încheiat RIF nr. .../2009 în baza căruia a fost emisă decizia de impunere nr..../2009 contestată, au procedat la verificarea lunii .. 2002 și au constatat și stabilit că societatea nu are drept de deducere pentru suma de x lei în perioada2002 –2002, conform art.18 din OUG nr.17/2000, întrucât nu era înregistrată ca plătitoare de taxa pe valoarea adăugată și pentru suma de x lei, conform art.19 din OUG nr.17/2000, punctului 10.12 din HG nr.401/2000 respectiv HG nr.831/1997, deoarece această sumă era dedusă de pe documente care nu au fost întocmite conform prevederilor legale, respectiv la cumpărător era înscris “x” cu codul fiscal al sucursalei nr..... sau SC T cu codul fiscal nr....., anexa nr.2 la RIF.

Cu privire la TVA stabilită suplimentar de plata pe luna ... 2002 prin Decizia de impunere nr..../2009 contestată, societatea susține că a intervenit prescripția, respectiv că organele de inspecție fiscală nu mai aveau dreptul să verifice această perioadă și să stabilească obligații fiscale în sarcina sa.

In drept, sunt aplicabile prevederile pct.89.1 din Hotărârea Guvernului nr. 1050/01.07.2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală:

„Norme metodologice:

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, cu modificările ulterioare.”

În conformitate cu prevederile art.16 lit.a din Decret nr. 167/10.04.1958 privitor la prescripția extinctivă, republicat, care prevede:

„ART. 16

Prescripția se întrerupe:

a) prin recunoașterea dreptului a cărui acțiune se prescrie, făcută de cel în folosul căruia curge prescripția.[...]”

Având în vedere prevederile legale mai sus menționate, se reține că în situațiile în care cel în folosul căruia curge prescripția recunoaște dreptul a cărui acțiune se prescrie atunci intervine întreruperea termenului de prescripție.

Din documentele existente la dosarul cauzei se reține că de la data înființării, respectiv2002, societatea a fost verificată fiscal pentru soluționarea cererilor de rambursare a taxei pe valoarea adăugată de către organele de inspecție fiscală, fiind încheiate un număr de 6 procese verbale **prin care luna ... 2002 nu a fost prinsă în niciun control**, motivat de faptul că protocolul de predare primire a activelor și pasivelor încheiat cu SC T nu era definitivat la data încheierii acestor acte de control, protocol care, conform documentelor anexate la dosarul cauzei s-a încheiat la2004.

Se reține de asemenea că prin Raportul de inspecție fiscală nr.....2004 întocmit de organele de inspecție fiscală din cadrul DGFP, societatea a fost verificată fiscal privind taxa pe valoarea adăugată până la data de2004, mai puțin luna2002, pentru care se face precizarea că TVA de rambursat în sumă de x lei aferentă acestei perioade “se va soluționa ulterior” motiv pentru care organele de inspecție fiscală care au încheiat raportul de inspecție fiscală nr.....2009, ce face obiectul contestației, au verificat și această perioadă pentru care au constatat și stabilit ca societatea un are drept de deducere pentru TVA in suma de x lei.

Având în vedere cele reținute mai sus și faptul că taxa de rambursat aferentă lunii ... 2002 în suma de x lei și nesoluționată nici prin Raportul de inspecție fiscală nr.....2004, a fost reportată de contribuabil în perioada următoare regăsindu-se atât în soldul contului 4424 ”TVA de rambursat” cât și în decontul lunilor următoare, fiind luată în considerare pentru regularizarea de taxă prevăzută la art.149 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, care stipulează printre altele că „Se determină suma negativă a taxei pe valoarea adăugată cumulată, prin adăugarea la suma negativă a taxei pe valoarea adăugată, rezultată în perioada fiscală de raportare, a soldului sumei negative a taxei pe valoarea adăugată reportat din decontul perioadei fiscale precedente, dacă nu a fost solicitat a fi rambursat” se

reține că în mod legal organele de inspecție fiscală care au verificat perioada2004 –2008 și au emis decizia de impunere nr..../2009 au verificat și luna ... 2002 în ceea ce privește TVA.

Intrucât TVA de rambursat în suma de x lei aferentă lunii ... 2002 fost reportată de contribuabil în perioadele următoare regăsindu-se atât în soldul contului 4424 "TVA de recuperat" la2004 cât și în decontul lunii următoare, ce a făcut obiectul inspecției fiscale în urma cărei s-a emis Decizia de impunere nr. .../2009 contestată, se reține că potrivit prevederilor legale citate mai sus în speță a intervenit întreruperea termenului de prescripție în ceea ce privește verificarea taxei pe valoarea adăugată aferentă lunii 2002 prin recunoașterea de către contestatoarele a dreptului de a i se rambursa TVA aferentă lunii respective .

Referitor la taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar pe această perioadă în sumă de x lei, ca urmare a faptului că în perioada2002 -2002, suma de x lei TVA a fost dedusă eronat de contribuabil anterior datei de la care a fost luată în evidența ca plătitor TVA și suma de x lei TVA a fost dedusă de societate de pe documente care nu îndeplinesc calitatea de document justificativ, se reține că societatea nu aduce alte argumente față constatările organelor de inspecție fiscală, fapt pentru care pentru acest capăt de cerere urmează a se respinge ca neîntemeiată contestația.

Argumentul societății contestatoare potrivit caruia în mod greșit organele de inspecție fiscală au interpretat că a intervenit întreruperea termenului de prescripție „ *prin recunoaștere potrivit art.16 lit.a din Decretul nr.167/1958 pe motivul că ultimul RIF nr.....2004 nu a fost contestat*”, nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației întrucât la verificarea lunii ... 2002 organele de inspecție fiscală au avut în vedere atât faptul că această perioadă nu a mai fost verificată conform celor precizate în actele de control încheiate anterior, aspect necontestat de societate, cât și faptul că suma de rambursat aferentă acestei luni reprezentând taxa pe valoarea adăugată a fost raportată și preluată cu acest titlu prin deconturile perioadei următoare inclusiv în lunile și 2004.

Argumentul societății prin care “practica judecătorească este unanimă în a considera că pentru a produce efecte interruptive de prescripții, recunoașterea făcută de debitor trebuie să fie neîndoielnică”, nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației deoarece, așa cum am prezentat mai sus, TVA de rambursat aferentă lunii ...2002 se regăsește atât în soldul contului “4424 – TVA de recuperat” la2004 cât și în decontul de TVA a lunilor ... și ... 2004 conform evidenței contestatoarei, astfel că nu se poate pune la îndoială dreptul pretins de societate pe această lună și menținut pe perioadele următoare în ceea ce privește TVA.

Potrivit principiului accesoriul urmează principalul se va respinge contestația ca neîntemeiată și pentru accesoriile în sumă de x lei aferente taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată.

2. Referitor la suma totală de x lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă societatea contestatoare avea obligația să colecteze taxa pe valoarea adăugată pentru pierderile de energie termică din rețeaua de transport și distribuție peste limita admisă de A.N.R.E. în tariful aprobat.

Perioada verificată:2004 –2008

În fapt, S.C. C a produs în perioada2004-....2008 o cantitate de energie termică măsurată la limita instalațiilor de producere de **x Gcal**, înregistrată în rapoartele de producție lunare, respectiv “Fișa de bilanț energetic”, și care poate fi comparată cu cea facturată consumatorilor, pentru care societatea a colectat toate costurile aferente realizării producției în evidența contabilă de gestiune în contul 902 “Decontări interne privind producția obținută”, pentru care societatea a beneficiat de dreptul de deducere a TVA.

Pentru aceeași perioadă S.C. CET S.A. Bacău facturează către consumatori o cantitate de energie termică de **x Gcal** în valoare de x lei, valoarea acestei cantități facturate regăsindu-se în contul **704** “Venituri din lucrări executate și servicii prestate” iar costurile aferente acestor venituri sunt evidențiate în contabilitatea de gestiune, respectiv din contul **902** “Decontări interne privind producția obținută” și sunt în valoare de x lei.

Diferența între cantitatea produsă de energie termică măsurată la limita instalațiilor de producție este de **x Gcal** și cea facturată de **x Gcal**, reprezintă pierderi înregistrate de societate în rețeaua de transport și distribuție, respectiv x Gcal și x Gcal, înregistrate cantitativ în rapoartele lunare de producție prin “Fișa de bilanț energetic”.

Pentru pierderile de energie termică din rețeaua de transport și distribuție, ANRE în calitate de autoritate competentă în domeniu a aprobat un procent de pierdere diferențiat pe rețeaua de transport respectiv distribuție, procent cuprins în tariful de distribuție și comunicat societății prin Decizii ANRE din care rezultă prețul/Gcal și perioada de valabilitate.

Deoarece S.C. C a colectat taxa pe valoarea adăugată numai la cantitatea de energie termică facturată către consumatori, organele de inspecție fiscală au procedat la calcularea taxei pe valoarea adăugată pentru pierderile din rețeaua de transport și distribuție înregistrate peste limita aprobată în tariful de distribuție de către ANRE, respectiv pierderea din rețeaua de transport peste limita admisă în tarif de ANRE în cantitate de x

Gcal și pierderea din rețeaua de distribuție peste limita admisă în tarif de ANRE în cantitate de x Gcal, la care s-a aplicat prețul mediu lunar determinat prin raportarea valorii facturate la cantitatea livrată rezultând baza de impozitare TVA în sumă de x lei și o taxa pe valoarea adăugată colectată în sumă de x lei.

Totodată organele de inspecție fiscală au constatat că pierderile din rețeaua de transport și distribuție, înregistrate peste limita aprobată în tariful de distribuție de către ANRE conform Deciziilor de aprobare a prețului în lei/Gcal, se încadrează conform prevederilor art.128 alin.(2) și art.125¹ alin.(1) pct.6, art.128 alin.(3) lit.e), valabil până la 31.12.2006 și art.125¹alin.(4) lit.d) valabil de la 01.01.2007 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, ca bunuri corporale de natura stocurilor lipsă în gestiune.

În drept, potrivit prevederilor art.128 alin.(2), în vigoare până la 31.12.2006 și art.125¹ alin.(1) pct.6, în vigoare de la 01.01.2007 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

„Art. 128

Livrarea de bunuri [...]

(2) În înțelesul prezentului titlu, prin bunuri se înțelege bunurile corporale mobile și imobile, prin natura lor sau prin destinație. Energia electrică, energia termică, gazele naturale, agentul frigorific și altele de aceeași natură sunt considerate bunuri mobile corporale.[...]

„Art. 125¹

Semnificația unor termeni și expresii

(1) În sensul prezentului titlu, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații: [..]

6. bunuri reprezintă bunuri corporale mobile și imobile, prin natura lor sau prin destinație. Energia electrică, energia termică, gazele naturale, agentul frigorific și altele de această natură se consideră bunuri corporale mobile;[...]

În conformitate cu prevederile art.128 alin.(3) lit.e), în vigoare până la 31.12.2006 și art.125¹ alin.(4) lit.d), în vigoare de la 01.01.2007 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

„Art. 128

Livrarea de bunuri [...]

(3) Sunt, de asemenea, considerate livrări de bunuri efectuate cu plată, în sensul alin. (1): [...]

e) bunurile constatate lipsă din gestiune, cu excepția celor prevăzute la alin. (9) lit. a) și c).[...]

„Art. 125^{^1}

Semnificația unor termeni și expresii [...]

(4) Sunt asimilate livrărilor de bunuri efectuate cu plată următoarele operațiuni [...]

d) bunurile constatate lipsă din gestiune, cu excepția celor la care se face referire la alin. (8) lit. a) - c).[...]”

Având în vedere prevederile legale mai sus menționate, se reține că din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, legiuitorul a plasat această activitate în sfera livrărilor de bunuri mobile corporale din punct de vedere al tratamentului fiscal, iar pe cale de consecință sunt considerate livrări de bunuri și bunurile constatate lipsă în gestiune din punct de vedere al operațiunilor impozabile.

Se reține că din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, pierderile de energie termică din rețeaua de transport și distribuție peste limita legală stabilită de ANRE în tariful aprobat întregesc baza de impozitare și sunt considerate din punct de vedere fiscal bunuri constatăte lipsă din gestiune, drept pentru care organele de inspecție fiscală în mod legal au stabilit că societatea datorează taxa pe valoarea adăugată colectată aferentă.

În același sens este și punctul de vedere al Direcției generale de legislație și proceduri fiscale din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, care prin adresa nr.....2008, anexată la dosarul cauzei, cu privire la speța în cauza precizează *“obligăția unității de a colecta taxa pe valoarea adăugată aferentă pierderilor de energie termică peste limita normată, aceste pierderi fiind asimilate unor livrări de bunuri din perspectiva TVA”*. Prin adresa nr....2009, anexată la dosarul cauzei, aceeași direcție își menține punctul de vedere transmis cu adresa nr.....2008.

Având în vedere cele menționate se reține că în mod corect organele de inspecție fiscală au stabilit taxa pe valoarea adăugată colectată aferentă pierderilor din rețeaua de transport și distribuție a energiei termice, fapt pentru care pentru acest capăt de cerere se va respinge ca neîntemeiată contestația pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de **x lei**.

Argumentul societății contestatoare potrivit căruia energia termică nu poate fi asimilată cu un bun corporal deoarece nu poate opera cu recepție, păstrarea și eliberarea nefiind nestocabilă, nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației deoarece prevederile legale menționate mai sus clarifică acest aspect tocmai pentru a elimina speculațiile cu privire la aplicarea prevederilor legale în sensul impozitării acestei activități, mai mult organele de inspecție fiscală au stabilit cuantumul acestor pierderi din rețeaua de transport și distribuție pe baza situațiilor depuse de societate, prin compararea cantității de energie termică produsă măsurată în G/cal la limita instalațiilor de producție cu cantitatea de energie termică facturată.

Argumentul societății contestatoare prin care menționează că nu există nicio normă care să reglementeze pierderile de energie pe rețelele de distribuție peste care se poate opera cu noțiunea de pierderi din gestiune, nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației deoarece organele de inspecție fiscală au aplicat procentele de pierdere aprobate de ANRE prin Deciziile de stabilire a prețului în lei/Gcal, considerând că procentul de pierdere aprobat de aceasta ca autoritate competentă este limita admisă de lege.

Mai mult, în situația nrecunoașterii acestor procente ca limite legale, așa cum susține societatea contestatoare, ar fi condus la impozitarea totală a pierderilor înregistrate de societate, contrar practicii fiscale care recunoaște înregistrarea unor pierderi pentru care stabilește anumite limite legale.

3. Referitor la suma totală de x lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă societatea contestatoare avea obligația să colecteze taxa pe valoarea adăugată pentru subvențiile încasate în condițiile în care contestatoarea nu aduce nici un argument în susținerea acesteia.

In fapt, prin contestația formulată de S.C. C înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor sub nr.....2009 se contestă Decizia de impunere nr.....2009 emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale a finanțelor publice - Activitatea de inspecție fiscală, prin care s-a stabilit suma de **x lei**, reprezentând taxa pe valoarea adăugată suplimentară de plată aferentă subvențiilor încasate, fără a prezenta argumentele de fond și temeiul de drept pe care se întemeiază contestația.

În drept, la art. 206 alin. (1) lit. c și lit.d din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, se precizează:

“Contestația se formulează în scris și va cuprinde: [...]

c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază; [...]”, coroborat cu pct.12.1 din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, care stipulează următoarele:

“12.1. Contestația poate fi respinsă ca:

[...]b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației sau

argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supuse soluționării; [...], organele de soluționare neputându-se substitui contestatoarei cu privire la motivele pentru care înțelege să conteste aceste sume, în conformitate cu prevederile pct.2.4. din O.P.A.N.A.F. nr. 519/2005:

“Organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv.”

Având în vedere faptul că contestatoarea nu aduce nici un argument de fond în susținerea acestui capăt de cerere din contestație care să fie justificat cu documente și motivate pe bază de dispoziții legale, prin care să combată și să înlăture constatările organelor de inspecție fiscală, se va respinge contestația formulată de S.C. C ca nemotivată și nesusținută cu documente pentru taxei pe valoarea adăugată necontestată în sumă de **x lei** stabilită suplimentar de plată.

Referitor la accesoriile în sumă de x lei aferente taxei pe valoarea adăugată, potrivit principiului *“accesoriul urmează principalul”* se va respinge contestația formulată de S.C. C și pentru această sumă.

Având în vedere cele arătate în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor pct.89.1 din Hotărârea Guvernului nr. 1050/01.07.2004, art.16 lit.a din Decret nr. 167/10.04.1958, art.128 alin.(2) alin.(3) lit.e), art.125¹ alin.(1) pct.6 alin.(4) lit.d) din Legea nr.571/2003, art.206 alin. (1) lit. c și lit.d din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, se

DECIDE

1. Respingerea ca neintemeiata a contestației formulată de SC C împotriva Deciziei de impunere nr.2009 pentru suma totală de **x lei** reprezentând:

- Taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată în sumă de **x lei**
- Majorari de întârziere în sumă de **x lei** aferente taxei pe valoarea adăugată

2. Respingerea ca nemotivată a contestației formulată de S.C. C împotriva Deciziei de impunere nr.2009 pentru suma de **x lei** reprezentând taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată.