



## MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agenția Națională de  
Administrație Fiscală  
Direcția Generală Regională a  
Finanțelor Publice Timișoara  
Serviciul de Soluționare a Contestățiilor**



Str. Gh. Lazăr, nr.9 B  
300081, Timișoara  
Tel: +0256 499 334  
Fax: +0256 499 335  
E-mail: [info.adm@dgfptm.ro](mailto:info.adm@dgfptm.ro)  
Nr. înreg. ANSPDCP : 20012

### **D E C I Z I A nr. 439/135/30.03.2015**

privind modul de soluționare a contestației formulată de SC X SA-IN INSOLVENTA, înregistrată la AJFP ... sub nr. .../...2015 și DGRFP Timișoara sub nr..../...2015

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara a fost sesizată de AJFP ..., prin adresa nr. .../...2015, asupra contestației formulată de SC X SA- IN INSOLVENTA, cu sediul în ..., CUI ..., reprezentată legal prin dl.Z în calitate de administrator special, administrator judiciar fiind C.I.I...., cu sediul în ....

Contestația a fost formulată împotriva :

1. Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală pentru persoane juridice nr....-... .../...2014 privind suma totală de ... lei reprezentând:

- ... lei – impozit pe profit suplimentar;
- ... lei – dobânda aferentă impozitului pe profit suplimentar;
- ... lei – penalități aferente;
- ... lei - TVA suplimentară;
- ... lei – dobânzi de întârziere;
- ... lei – penalități de întârziere.

2. Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspectie fiscală nr..../...2014;

3. Raportului de inspectie fiscală nr....-... .../...2014.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art. 207 alin.(1) din OG nr.92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în raport de data comunicării Deciziei de impunere contestată, respectiv 08.12.2014, potrivit copiei după confirmarea de primire atașată la dosar.

Întrucât sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205, art. 207 și art.209 alin.(1) lit.b din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, Direcția generală regională a finanțelor publice Timișoara este investită să se pronunțe asupra contestației.

**I. Prin contestatia formulata, SC X SA - IN INSOLVENTA susține că:**

Societatea a facut subiectul unui control fiscal din partea organelor de control din cadrul DRGFP Timișoara - AJFP ..., perioada verificată fiind 2009 - 2014 în urma controlului tematic privind impozitul pe profit si TVA .

De menționat faptul că prin avizul de inspecție fiscală nr. ...-... .../...2014, perioada indicată spre verificare a fost stabilită 2011-2014 și ulterior, prin avizul ...-... .../...2014, perioada verificată a fost extinsă începând cu anul 2009.

Astfel:

1.În ce privește majorarea bazei de impunere cu privire la profitul impozabil, organele de inspecție fiscală doar afirmă că majorează această bază de impunere cu suma de ... lei, fara să justifice în vreun fel și în concret de unde provine această majorare, astfel încât au stabilit impozit pe profit suplimentar aferent acestei sume într-un quantum de ... lei aferent cotei de impozitare de 16%.

Menționarea faptului că S.C. X S.A. a întocmit declarația rectificativă nr. .../...2011 privind impozitul pe profit pentru perioada 01.10.2010-30.09.2010 nu justifică susținerea că societatea și-a diminuat în mod nejustificat această obligatie de plată, ci impunea verificarea faptului întocmirii declarației rectificative, pentru a se observa dacă această rectificare este sau nu justificată, întrucât numai într-un caz (cel nejustificat al rectificării), se putea susține diminuarea nejustificată a profitului impozabil.

2.În ce privește considerarea ca și cheltuieli nedeductibile precum și înlăturarea dreptului de deducere a TVA aferente:

-cheltuielilor aferente pierderilor de energie termică

-cheltuielile cu apa de adaos

-cheltuielilor cu energia electrică (în totalitate) pentru procesul tehnologic de preparare a agentului termic,

se arata faptul că o astfel de reținere este absolut greșită, din urmatoarele motive:

a) pentru prepararea agentului termic, pierderile din întreg sistemul de termoficare au fost generate de:

-pierderi tehnologice în punctele termice - determinate prin bilanț termoenergetic realizat pe fiecare punct termic (16 puncte termice)

-pierderi tehnologice în rețelele de distribuție - pierderi care nu pot fi determinate printr-un bilanț termoenergetic, întrucât există o permanentă activitate de înnoire a rețelei de distribuție, de înlocuire a rețelei vechi sau a părților de rețea veche.

-pierderi hidraulice din sistem generate de: pierderi hidraulice tehnologice acceptate prin tehnologia de preparare a agentului termic pentru populație și a defecțiunilor și a furturilor din instalații.

b) S.C. X S.A. este o societate comercială al cărei acționar este Consiliul Local ... și care desfășoara un serviciu de interes public local, adică activitatea de preparare, transport și distributie a agentului termic pentru populație.

În sensul desfășurării activității destinate populației și care trebuie asigurată de către Consiliul Local ... prin operatorul S.C. X S.A., aceasta din urmă realizează următoarele operațiuni:

-Achiziția sursei, a materiei prime, a agentului termic primar pentru prepararea agentului termic secundar destinat populației din ..., achiziție care se realizează de la Societatea comercială de producere a energiei electrice și termice - T... S.A. ....

-Achiziția de energie electrică necesară preparării, transportului și distribuției agentului termic secundar, această energie electrică cuprinzând și consumurile proprii pentru asigurarea locurilor de muncă, a reparațiilor, a încălzirii proprii etc.

-Achiziția apei pentru prepararea, transportului și distribuției agentului termic secundar cât și a apei de adaos pentru asigurarea unui regim hidraulic stabil al sistemului de termoficare.

Lipsa oricăreia dintre resursele mai sus menționate făcea imposibilă asigurarea serviciului public de termoficare pentru populație și agenți economici, instituții publice, școli, spital.

Sistemul de termoficare este un sistem dinamic ce presupune mentenanță permanentă, investiții anuale desfășurate după un program multin anual aprobat de Consiliul Local de reparații, ceea ce modifică parametrii inițiali de determinare a pierderilor.

În condițiile în care, se constată prin citirea parametrilor sistemului că există pierderi în sistem, legislația în vigoare nu stabilește modul în care pot fi imputate aceste pierderi, ci doar obligă operatorul să furnizeze la parametrii stabiliți prin lege agentul termic (ca exemplu actual fiind cazul Termocentralei ... din 31.12.2014 - 02.01.2015).

Mai mult, în condițiile în care sistemul trebuie menținut la parametrii funcționali stabiliți prin lege, nu se poate sista furnizarea pe motive economice.

În mod greșit organele de control fiscal au înlăturat atât deductibilitatea cheltuielilor mai sus precizate, cât și dreptul de deducere a TVA aferentă acestor achiziții, considerând că ele nu sunt realizate în scopul obținerii de venituri.

Pentru a se obține venituri, respectiv pentru a se încasa contravaloarea serviciului prestat, acesta trebuie efectiv prestat la parametrii impuși prin lege. Pe de altă parte, nu numai că cheltuielile au fost realizate în scopul obținerii de venituri, dar acestea au fost absolut necesare funcționării sistemului pentru îndeplinirea obligației legale de a furniza energie termică populației, instituțiilor publice, spital, școli, etc.

Se solicită, astfel, admiterea contestației, anularea totală a actelor contestate și înlăturarea în totalitate a obligațiilor fiscale stabilite suplimentar (impozit pe profit și TVA suplimentară) precum și a obligațiilor accesorii aferente acestora (dobânzi și penalități de întârziere), decizia de impunere ca și celelalte înscrisuri fiind netemeinice și nelegale.

**II.** Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală pentru persoane juridice nr....-... .../...2014, organele de inspectie fiscală din cadrul AJFP ... au stabilit următoarele:

a) Cu privire la impozitul pe profit

Dupa demararea inspectiei fiscale, existand indicii privind diminuarea impozitelor si taxelor, s-a procedat la extinderea perioadei de inspectie fiscala in conformitate cu art.98 din OG nr.92/2003, pana la limita dreptului de prescriptie a dreptului de a stabili obligatii fiscale.

Avand in vedere acest aspect si faptul ca societatea s-a infiintat la data de 11.05.2009 si este inregistrata in scopuri de tva incepand cu data de 14.05.2009, in timpul inspectiei fiscale, s-a emis avizul de inspectie fiscala nr....-... ..2014 care s-a inmanat direct contribuabilului si care are aceleasi obiective ca si precedentul aviz de inspectie, perioada supusa inspectiei pentru impozitul pe profit fiind 11.05.2009- 31.12.2010 si pentru tva 14.05.2009-31.12.2010.

Pentru perioada 01.01.2010/30.09.2010, societatea avea obligatia calcularii impozitului minim pentru transa de venituri realizata la 31.12.2009. La aceasta data societatea a inregistrat venituri totale, conform balantei de verificare intocmita la 31.12.2009, in suma de ... lei, aferent carora societatea datoreaza impozit minim.

Societatea a procedat la calcularea, inregistrarea si declararea prin declaratiile trimestriale cod 100 privind obligatiile de plata la bugetul statului a impozitului pe profit minim, in suma de ... lei.

Conform declaratiei rectificative nr..../...2011 privind impozitul pe profit (cod 101) – intocmita pentru perioada 01.01.2010-30.09.2010 ,societatea si-a diminuat in mod nejustificat aceasta obligatie de plata, suma de ... lei fiind evidentiata la rubrica “diferenta de impozit pe profit de recuperat”.

Analizand documentele care au stat la baza inregistrarilor in contabilitate, balantele de verificare, registrul de evidenta fiscala si declaratiile anuale privind impozitul pe profit s-a constatat ca societatea a inregistrat ca si cheltuiala deductibila intreaga cantitate de energie termica, apa de adaos si energie electrica, achizitionate.

Pentru determinarea corecta a starii de fapt, la solicitarea organelor de inspectie fiscala, societatea a pus la dispozitia acestora situatia privind achizitia, livrarea si pierderea energiei termice, situatia consumurilor proprii de energie termica si situatiile privind consumul apei de adaos si a energiei electrice cauzate de pierderile de energie termica . De asemenea in vederea justificarii pierderilor tehnologice de energie termica societatea a pus la dispozitia echipei de control bilantul termoenergetic din care rezulta coeficientul acestor pierderi.

In anul fiscal 2009 , organele de inspectie fiscala au stabilit ca fiind nedeductibile la calculul profitului impozabil:

- cheltuielile aferente pierderilor de energie termica in valoarea de ... lei reprezentand c/val celor ... Gkal;
- cheltuielile cu apa de adaos, generate de pierderile de energie termica, in valoare de ... lei reprezentand cval celor ... mc;

Urmare a celor prezentate anterior, organele de inspectie au stabilit in timpul inspectiei, diminuarea pierderii fiscale aferente anului 2009 cu suma de ... lei.

In anul fiscal 2010, organele de inspectie fiscala au stabilit ca fiind nedeductibile la calculul profitului impozabil:

-cheltuielile aferente pierderilor de energie termica in valoarea de ... lei reprezentand cval celor ... Gkal;

-cheltuielile cu apa de adaos, generate de pierderile de energie termica, in valoare de ... lei, reprezentand cval celor ... mc;

-cheltuielile cu energia electrica, generate de pierderile de energie termica, in valoare de ... lei, reprezentand cval celor ...kwh;

Urmare a celor prezentate anterior, organele de inspectie au stabilit in timpul inspectiei, diminuarea pierderii fiscale aferente anului 2010 cu suma de ... lei.

In anul fiscal 2011, organele de inspectie fiscala au stabilit ca fiind nedeductibile la calculul profitului impozabil:

-cheltuielile aferente pierderilor de energie termica in valoarea de ... lei reprezentand cval celor ... Gkal;

-cheltuielile cu apa de adaos, generate de pierderile de energie termica, in valoare de ... lei, reprezentand cval celor ... mc;

-cheltuielile cu energia electrica, generate de pierderile de energie termica, in valoare de ... lei, reprezentand cval celor ... kwh;

Urmare a celor prezentate anterior, organele de inspectie au stabilit in timpul inspectiei, diminuarea pierderii fiscale aferente anului 2011 cu suma de ... lei.

In anul fiscal 2012 , organele de inspectie fiscala au stabilit ca fiind nedeductibile la calculul profitului impozabil:

-cheltuielile aferente pierderilor de energie termica in valoarea de ... lei reprezentand cval celor ... Gkal;

-cheltuielile cu apa de adaos, generate de pierderile de energie termica, in valoare de ... lei, reprezentand cval celor ... mc;

-cheltuielile cu energia electrica, generate de pierderile de energie termica, in valoare de ... lei, reprezentand cval celor ... kwh;

Urmare a celor prezentate anterior, organele de inspectie au stabilit in timpul inspectiei, diminuarea pierderii fiscale aferente anului 2012 cu suma de ... lei.

In anul fiscal 2013, organele de inspectie fiscala au stabilit ca fiind nedeductibile la calculul profitului impozabil:

-cheltuielile aferente pierderilor de energie termica in valoarea de ... lei reprezentand cval celor ... Gkal;

-cheltuielile cu apa de adaos, generate de pierderile de energie termica, in valoare de ... lei, reprezentand cval celor ...mc;

-cheltuielile cu energia electrica, generate de pierderile de energie termica, in valoare de ... lei, reprezentand cval celor ... kwh;

Urmare a celor prezentate anterior, organele de inspectie au stabilit in timpul inspectiei, diminuarea pierderii fiscale aferente anului 2013 cu suma de ... lei.

In perioada 01.01.2014-31.03.2014, organele de inspectie fiscala au stabilit ca fiind nedeductibile la calculul profitului impozabil:

-cheltuielile aferente pierderilor de energie termica in valoarea de ... lei reprezentand cval celor ... Gkal;

-cheltuielile cu apa de adaos, generate de pierderile de energie termica, in valoare de ... lei, reprezentand cval celor ... mc;

-cheltuielile cu energia electrica, generate de pierderile de energie termica, in valoare de ... lei, reprezentand cval celor ... kwh;

Urmare a celor prezentate anterior, in timpul inspectiei fiscale, s-au stabilit cheltuieli nedeductibile la calculul profitului impozabil in suma de ... lei aferente perioadei 01.01.2014-31.03.2014.

Avand in vedere cele prezentate la acest capitol, conform prevederilor Codului fiscal, in timpul inspectiei fiscale s-a stabilit un profit fiscal suplimentar in valoare totala de ... lei , ca urmare a includerii pe cheltuieli deductibile a unor costuri care nu sunt efectuate in scopul realizarii de venituri impozabile, astfel ca organele de inspectie fiscala stabilesc diminuarea pierderii fiscale aferenta perioadei supusa inspectiei cu aceasta suma.

Aferent acestui debit suplimentar s-au calculat, pana la data intrarii in insolventa, dobanzi si penalitati in suma totala de ... lei.

#### b) Cu privire la TVA

In anul fiscal 2009, SC X SA a achizitionat o cantitate de ... Gkal energie termica in valoare totala de ...lei, din care valoarea fara tva ...lei si tva aferenta in suma de ... lei.

Societatea a vandut in acest an ... Gkal, a folosit pentru consumul propriu ... Gkal si a inregistrat pierderi tehnologice, conform bilantului termoenergetic, de ...Gkal. Diferenta de ...Gkal reprezinta pierderi de energie termica ;

Aferent acestor pierderi de energie termica s-au identificat consumuri de apa (apa adaos) in cantitate de ... mc.

In baza prevederilor legale, organele de inspectie fiscala nu au acordat drept de deducere a taxei pe valoarea adaugata aferenta pierderilor de energie termica , apei si energiei electrice dupa cum urmeaza:

-tva in suma de ... lei, aferenta achizitiei celor .. Gkal reprezentand pierderi de energie termica;

-tva in suma de ... lei, aferenta achizitiei celor ... mc de apa de adaos;

Urmare a celor prezentate anterior, organele de inspectie au constatat ca in anul 2009 s-a diminuat baza de impunere a taxei pe valoarea adaugata cu suma de ... lei.

In anul fiscal 2010 SC X SA a achizitionat o cantitate de ... Gkal energie termica in valoare totala de ... lei din care valoarea fara tva ...lei si tva aferenta in suma de ... lei.

Societatea a vandut in acest an ... Gkal, a folosit pentru consumul propriu ... Gkal si a inregistrat pierderi tehnologice, conform bilantului termoenergetic, de ... Gkal. Diferenta de ... Gkal reprezinta pierderi de energie termica;

Aferent acestor pierderi de energie termica s-au identificat consumuri de apa (apa adaos) in cantitate de ... mc si energie electrica in cantitate de ... kwh.

In baza prevederilor legale, organele de inspectie fiscala nu au acordat drept de deducere a taxei pe valoarea adaugata aferenta pierderilor de energie termica , apei si energiei electrice dupa cum urmeaza:

-tva in suma de ... lei, aferenta achizitiei celor ... Gkal reprezentand pierderi de energie termica;

-tva in suma de ... lei, aferenta achizitiei celor ... mc de apa de adaos;

-tva in suma de ...lei, aferenta achizitiei celor ... kwh .

Urmare a celor prezentate anterior, organele de inspectie au constatat ca in anul 2010 s-a diminuat baza de impunere a taxei pe valoarea adaugata cu suma de ... lei.

In anul fiscal 2011 SC X SA a achizitionat o cantitate de ... Gkal energie termica in valoare totala de ... lei din care valoarea fara tva ... lei si tva aferenta in suma de ... lei.

Societatea a vandut in acest an ...Gkal, a folosit pentru consumul propriu ... Gkal si a inregistrat pierderi tehnologice, conform bilantului termoenergetic, de ... Gkal. Diferenta de ... Gkal reprezinta pierderi de energie termica;

Aferent acestor pierderi de energie termica s-au identificat consumuri de apa (apa adaos) in cantitate ... mc si energie electrica in cantitate de ... kwh.

In baza prevederilor legale, organele de inspectie fiscala nu au acordat drept de deducere a taxei pe valoarea adaugata aferenta pierderilor de energie termica , apei si energiei electrice dupa cum urmeaza:

-tva in suma de ... lei, aferenta achizitiei celor .... Gkal reprezentand pierderi de energie termica;

-tva in suma de ... lei, aferenta achizitiei celor ... mc de apa de adaos;

-tva in suma de ... lei, aferenta achizitiei celor ... kwh .

Urmare a celor prezentate anterior, organele de inspectie au constatat ca in anul 2011 s-a diminuat baza de impunere a taxei pe valoarea adaugata cu suma de ... lei.

In anul fiscal 2012 SC X SA a achizitionat o cantitate de ... Gkal energie termica in valoare totala de ... lei din care valoarea fara tva ... lei si tva aferenta in suma de ...lei.

Societatea a vandut in acest an ... Gkal, a folosit pentru consumul propriu ... Gkal si a inregistrat pierderi tehnologice, conform bilantului termoenergetic, de ...Gkal. Diferenta de ... Gkal reprezinta pierderi de energie termica;

Aferent acestor pierderi de energie termica s-au identificat consumuri de apa (apa adaos) in cantitate de ... mc si energie electrica in cantitate de ... kwh.

In baza prevederilor legale, organele de inspectie fiscala nu au acordat drept de deducere a taxei pe valoarea adaugata aferenta pierderilor de energie termica , apei si energiei electrice dupa cum urmeaza:

-tva in suma de ... lei, aferenta achizitiei celor ... Gkal reprezentand pierderi de energie termica;

-tva in suma de ... lei, aferenta achizitiei celor ... mc de apa de adaos;

-tva in suma de ... lei, aferenta achizitiei celor ... kwh .

Urmare a celor prezentate anterior, organele de inspectie au constatat ca in anul 2012 s-a diminuat baza de impunere a taxei pe valoarea adaugata cu suma de ... lei.

In anul fiscal 2013 SC X SA a achizitionat o cantitate de ... Gkal energie termica in valoare totala de ... lei din care valoarea fara tva ... lei si tva aferenta in suma de ... lei.

Societatea a vandut in acest an ... Gkal, a folosit pentru consumul propriu ... Gkal si a inregistrat pierderi tehnologice, conform bilantului termoeenergetic, de ... Gkal. Diferenta de ... Gkal reprezinta pierderi de energie termica;

Aferent acestor pierderi de energie termica s-au identificat consumuri de apa (apa adaos) in cantitate de ... mc si energie electrica in cantitate de ... kwh.

In baza prevederilor legale, organele de inspectie fiscala nu au acordat drept de deducere a taxei pe valoarea adaugata aferenta pierderilor de energie termica , apei si energiei electrice dupa cum urmeaza:

-tva in suma de ... lei, aferenta achizitiei celor ... Gkal reprezentand pierderi de energie termica;

-tva in suma de ... lei, aferenta achizitiei celor ... mc de apa de adaos;

-tva in suma de ...lei, aferenta achizitiei celor ... kwh .

Urmare a celor prezentate anterior, organele de inspectie au constatat ca in anul 2013 s-a diminuat baza de impunere a taxei pe valoarea adaugata cu suma de ... lei.

In perioada 01.01.2014-30.09.2014 SC X SA a achizitionat o cantitate de ... Gkal energie termica in valoare totala de ... lei din care valoarea fara tva ...lei si tva aferenta in suma de ... lei.

Societatea a vandut in acest an ... Gkal, a folosit pentru consumul propriu ... Gkal si a inregistrat pierderi tehnologice, conform bilantului termoeenergetic, de ... Gkal. Diferenta de ... Gkal reprezinta pierderi de energie termica;

Aferent acestor pierderi de energie termica s-au identificat consumuri de apa (apa adaos) in cantitate de ...mc si energie electrica in cantitate de ... kwh.

In baza prevederilor legale, organele de inspectie fiscala nu au acordat drept de deducere a taxei pe valoarea adaugata aferenta pierderilor de energie termica , apei si energiei electrice dupa cum urmeaza:

-tva in suma de ... lei, aferenta achizitiei celor ... Gkal reprezentand pierderi de energie termica;

-tva in suma de ... lei, aferenta achizitiei celor ... mc de apa de adaos;

-tva in suma de ... lei, aferenta achizitiei celor ... kwh .

Urmare a celor prezentate anterior, organele de inspectie au constatat ca in perioada 01.01.2014/30.09.2014 s-a diminuat baza de impunere a taxei pe valoarea adaugata cu suma de ... lei.

Avand in vedere cele prezentate in detaliu la acest capitol, in timpul inspectiei fiscale s-a constatat diminuarea bazei de impunere a taxei pe valoarea adaugata cu suma de .. lei, aferent careia s-a stabilit taxa pe valoarea adaugata suplimentara, pentru perioada supusa inspectiei fiscale, in suma totala de ... lei, ca urmare a deducerii taxei aferentă achizițiilor, care nu sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile.

Aferent acestui debit suplimentar s-au calculat, pana la data intrarii in insolventa, dobanzi si penalitati in suma totala de ... lei.



**III.** Luând în considerare constatările organelor fiscale, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei precum și actele normative în vigoare în perioada verificată, se reține:

SC X SA - IN INSOLVENTA are sediul in ..., J20/551/2009, CUI ..., reprezentata legal prin dl.Z in calitate de administrator special, administrator judiciar fiind C.I.I...., cu sediul in ....

*1. Cauza supusa solutionarii o reprezinta legalitatea emiterii Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr....-... ..../...2014, in conditiile in care din documentele de la dosarul cauzei nu rezulta o alta situatie, diferita de cea constatata de organele fiscale.*

a) Cu privire la impozitul pe profit

**In fapt**, pentru perioada 01.01.2010/30.09.2010, societatea avea obligatia calcularii impozitului minim pentru transa de venituri realizata la 31.12.2009. Societatea a procedat la calcularea, inregistrarea si declararea prin declaratiile trimestriale cod 100 privind obligatiile de plata la bugetul statului a impozitului pe profit minim, in suma de ... lei. Ulterior, prin declaratia rectificativa nr....../...2011 privind impozitul pe profit (cod 101) – intocmita pentru perioada 01.01.2010-30.09.2010, societatea si-a diminuat in mod nejustificat aceasta obligatie de plata, suma de ... lei fiind evidentiata la rubrica “diferenta de impozit pe profit de recuperat”.

Prin contestatie, petenta subliniaza faptul că S.C. X S.A. a întocmit declarația rectificativă nr. .../...2011 privind impozitul pe profit pentru perioada 01.10.2010-30.09.2010, organele de inspectie fiscala avand obligatia de a verifica datorita carui fapt s-a întocmit declarația rectificativa, pentru a se observa dacă această rectificare este sau nu justificată, întrucât numai într-un caz (cel nejustificat al rectificării), se putea susține diminuarea nejustificată a profitului impozabil.

**In drept**, prevederile art.206 si 213 din OG 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, precizeaza:

*„Art. 206 Forma și conținutul contestației*

*(1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde:*

- a) datele de identificare a contestatorului;*
- b) obiectul contestației;*
- c) motivele de fapt și de drept;*
- d) dovezile pe care se întemeiază;*

*Art. 213 Soluționarea contestației*

*(1) În soluționarea contestației organul competent va verifica motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face în raport de susținerile părților, de dispozițiile legale invocate de acestea și de documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării.*

De asemenea, în speta sunt incidente și prevederile art.65 alin.(1) Cod procedura fiscală:

“Art. 65 Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale  
(1) Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.”

Din analiza textelor legale de mai sus se reține că, în susținerea afirmațiilor din contestație, petentul trebuie să aducă dovezi, în speta de față acestea referindu-se la motivele care au determinat depunerea declarației rectificative prin care s-a diminuat obligația de plată către buget a impozitului pe profit cu suma de ... lei. Prezentarea acestor dovezi este o sarcină obligatorie pentru petenta, în situația în care starea de fapt fiscală susținută este alta față de cea constatată de organele de inspecție fiscală.

În lipsa acestor probe materiale care să schimbe concluziile consemnate de organele de control în actul administrativ fiscal contestat, organele de soluționare nu se pot substitui contestatorului în ceea ce privește motivele de fapt pentru care a înțeles să conteste acest tip de impozit, motiv pentru care se vor aplica prevederile art.216 alin.(1) din Codul de procedura fiscală, „Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă”, pentru acest capăt de cerere contestația urmand a fi respinsă.

#### b) Cu privire la TVA

**In fapt**, în timpul inspecției fiscale s-a constatat diminuarea bazei de impunere a taxei pe valoarea adăugată cu suma de ... lei, aferentă careia s-a stabilit TVA suplimentară, pentru perioada supusă inspecției fiscale, în suma totală de ... lei, ca urmare a deducerii taxei aferentă achizițiilor, care nu sunt destinate utilizării în folosul operațiilor taxabile, respectiv aferența pierderilor de energie termică, apei și energiei electrice.

Prin contestație petenta subliniază că pentru prepararea agentului termic, pierderile din întreg sistemul de termoficare au fost generate de:

- pierderi tehnologice în punctele termice - determinate prin bilanț termoeenergetic realizat pe fiecare punct termic (16 puncte termice)
- pierderi tehnologice în rețelele de distribuție - pierderi care nu pot fi determinate printr-un bilanț termoeenergetic, întrucât există o permanentă activitate de înnoire a rețelei de distribuție, de înlocuire a rețelei vechi sau a părților de rețea veche.
- pierderi hidraulice din sistem generate de: pierderi hidraulice tehnologice acceptate prin tehnologia de preparare a agentului termic pentru populație și a defecțiunilor și a furturilor din instalații.

De asemenea, petenta mai precizează că, în condițiile în care se constată prin citirea parametrilor sistemului că există pierderi în sistem, legislația în vigoare nu stabilește modul în care pot fi imputate aceste pierderi, ci doar obligă operatorul să furnizeze la parametrii stabiliți prin lege agentul termic.

**In drept**, sunt incidente prevederile art.145 alin.(2) lit.a) din Codul fiscal care prevede:

*“Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:*

*a) operațiuni taxabile;”*

Asa cum rezulta din Raportul de inspectie fiscala, organele de inspectie au acordat deductibilitate pentru TVA aferenta achizitiilor in limita procentului stabilit prin bilantul termoeenergetic (9,786%) precum si pentru achizitiile aferente consumurilor proprii de apa , energie termica si electrica (consumuri proprii stabilite de SC X SA conform situatiilor puse la dispozitia organelor de inspectie fiscala) , fiind socotita nedeductibila doar TVA aferenta pierderilor care exced acestor procente reale din bilantul termoeenergetic si consumurilor proprii.

Potrivit prevederilor art. 148 alin. (2) lit. c) din Codul fiscal in vigoare incepand cu data de 1 ianuarie 2013,

*“(2) Nu se ajustează deducerea inițială a taxei în cazul:*

*c) perisabilităților, în limitele prevăzute prin lege, precum și a pierderilor tehnologice sau, după caz, al altor consumuri proprii, în condiții stabilite prin norme;”*

Potrivit prevederilor pct.58 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal , date in aplicarea art.148 alin.(2) lit.c) Cod fiscal,

*“(12) În conformitate cu prevederile [art. 148](#) alin. (2) lit. c) din Codul fiscal, persoana impozabilă nu are obligația ajustării taxei în cazul perisabilităților, în limitele stabilite prin lege, al pierderilor tehnologice sau, după caz, al altor consumuri proprii, în limitele stabilite potrivit legii ori, în lipsa acestora, în limitele stabilite de persoana impozabilă în norma proprie de consum. În cazul depășirii limitelor de perisabilitate sau a limitelor privind normele tehnologice ori consumurile proprii, astfel cum sunt prevăzute la prima teză, se ajustează taxa aferentă depășirii acestora. Prin excepție, în cazul societăților de distribuție a energiei electrice, nu se face ajustarea taxei pentru cantitățile de energie electrică consumate la nivelul normei proprii de consum tehnologic sau, în lipsa acesteia, la nivelul normei aprobate de către Autoritatea Națională de Reglementare în Domeniul Energiei pentru fiecare societate de distribuție a energiei electrice, care include și consumul propriu comercial.”*

Din economia textelor de mai sus rezulta ca, in situatia in care pierderile tehnologice se incadreaza in limitele stabilite de persoana impozabila prin normele proprii de consum, nu se ajusteaza TVA aferenta acestor pierderi. Intra o situatie contrara, respectiv daca se depasesc aceste limite, se ajusteaza TVA aferenta depasirii acestora, situatie in care se afla si petenta.

In conformitate cu prevederile art. 145 alin. (1) din Codul fiscal, dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei. Conform art. 145 alin. (2) din Codul fiscal, orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării pentru operațiuni care dau drept de deducere.

Prin urmare, potrivit prevederilor legale, petenta putea deduce integral TVA pe baza prevederilor art. 145 si 146 din Codul fiscal, la momentul achizitiei

energiei termice, intrucat la acel moment nu putea determina pierderile tehnologice ulterioare. Ulterior insa, avea obligatia de a cuantifica cantitatea de energie termica pierduta pentru a o compara cu limita stabilita potrivit legii ori, în lipsa acesteia, cu limitele stabilite prin norma proprie de consum, si de a determina astfel pierderile efective aferente distribuirii energiei termice, pentru a stabili daca aceasta se incadreaza in limitele la care se face referire in Normele metodologice.

In cazul in care pierderile tehnologice efective depasesc limita stabilita potrivit legii sau limita stabilita de contribuabil prin norma proprie de consum, legislatia stipuleaza obligativitatea ajustarii TVA aferente in conformitate cu prevederile legale mai sus citate.

Apararea contestatoarei formulata prin contestatie nu este relevanta si suficienta pentru ca sa demonstreze dreptul de a deduce taxa pe valoarea adaugata, fiind o prezentare la modul general a ceea ce presupune activitatea de preparare, transport și distributie a agentului termic pentru populatie.

Asa cum am prezentat si la punctul precedent referitor la impozitul pe profit, contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale. Prezentarea acestor dovezi este o sarcina obligatorie pentru petenta, in situatia in care starea de fapt fiscala sustinuta este alta fata de cea constatata de organele de inspectie fiscala.

In lipsa acestor probe materiale care sa schimbe concluziile consemnate de organele de control in actul administrativ fiscal contestat, organele de solutionare nu se pot substitui contestatorului in ceea ce priveste motivele de fapt pentru care a inteles sa conteste acest tip de impozit, motiv pentru care se vor aplica prevederile art.216 alin.(1) din Codul de procedura fiscala, „*Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă*”, pentru suma de ... lei, aferenta pierderilor tehnologice peste normele proprii de consum stabilite de petenta, contestatia urmand a fi respinsa.

c) In ceea ce priveste accesoriile in suma ... lei aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar si in suma de ... lei aferente TVA, in speta sunt aplicabile prevederile din OG 92/2003 privind Codul de procedura fiscala republicata, care la art.119-120<sup>1</sup> prevede:

“ART. 119

*Dispoziții generale privind dobânzi și penalități de întârziere*

*(1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere.*

ART. 120

*Dobânzi*

*(1) Dobânzile reprezintă echivalentul prejudiciului creat titularului creanței fiscale ca urmare a neachitării de către debitor a obligațiilor de plată la scadență și se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat*

*următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv.*

ART. 120<sup>1\*</sup>)

*Penalități de întârziere*

*(1) Penalitățile de întârziere reprezintă sancțiunea pentru neîndeplinirea obligațiilor de plată la scadență și se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv. Dispozițiile [art. 120](#) alin. (2) - (6) sunt aplicabile în mod corespunzător.”*

Având în vedere principiul de drept potrivit caruia “accesoriul urmează principalul” ,avand in vedere ca petenta nu face nicio precizare referitoare la motivul pentru care intelege sa conteste accesoriile aferente TVA, modul de calcul, procentul sau perioada pentru care au fost calculate si intrucat pentru debitele generatoare a acestor accesorii s-a pronuntat o solutie de respingere, si pentru acest capat de cerere reprezentand accesorii contestatia urmeaza sa fie respinsa.

*2. In ceea ce priveste capatul de cerere privind contestatia impotriva Dispozitiei privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr. .../...2014.*

Prin OMFP 1.939/ 2004 pentru aprobarea formularului "Dispoziție privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală" se precizeaza ca:

*„Formularul "Dispoziție privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală" reprezintă actul administrativ fiscal emis de organele de inspecție fiscală în aplicarea prevederilor legale privind obligativitatea contribuabililor de a îndeplini măsurile stabilite.”*

Prin contestatie, petenta nu mentioneaza care sunt masurile stabilite de catre organele fiscale a fi indeplinite si pe care intelege sa le conteste, astfel ca in speta sunt aplicabile, ca si in cazul precedent, prevederile art.206 si 213 din OG 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, care precizeaza:

*„Art. 206 Forma și conținutul contestației*

*(1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde:*

- a) datele de identificare a contestatorului;*
- b) obiectul contestației;*
- c) motivele de fapt și de drept;*
- d) dovezile pe care se întemeiază;*

*Art. 213 Soluționarea contestației*

*(1) În soluționarea contestației organul competent va verifica motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face în raport de susținerile părților, de dispozițiile legale invocate de acestea și de documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării.”*

Intrucat organul de solutionare nu se poate substitui contestatoarei in ceea ce priveste obiectul si motivul pentru care intelege sa conteste Dispozitia privind

masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr. .../...2014, se vor aplica prevederile art.216 alin.(1) „Prin decizie contestatia va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă”, contestatia urmand sa fie respinsa ca nesustinuta.

3. Referitor la capatul de cerere privind contestatia impotriva Raportului de inspectie fiscala nr....-... .../...2014, facem precizarea ca, potrivit pct.5.4 din OPANAF 2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală,

„5.4. Raportul de inspecție fiscală/procesul-verbal emis de organele fiscale/vamale, după caz, nu constituie titlu de creanță, acesta stând la baza emiterii actului administrativ fiscal, fapt pentru care nu poate fi contestat decât împreună cu acesta.”

Intrucat petenta a contestat Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr....-... .../...2014, privind suma totala de ... lei, emisa in baza Raportului de inspectie fiscala nr....-... .../...2014, pentru acest capat de cerere contestatia urmand a fi privita ca fiind formulata impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr....-... .../...2014.

Pentru considerentele arătate mai sus și în temeiul prevederilor art.216 din OG nr.92/2003 Republicată, privind Codul de procedură fiscală, in baza referatului nr. 1137/24.03.2015, se

## **D E C I D E :**

1.Respingerea, ca neintemeiata, a contestatiei impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr....-... .../...2014 privind suma totala de ... lei reprezentand:

- ... lei – impozit pe profit suplimentar;
- ... lei – dobanda aferenta impozitului pe profit suplimentar;
- ... lei – penalitati aferente;
- ... lei - TVA suplimentara;
- ... lei – dobanzi de intarziere;
- ... lei – penalitati de intarziere.

2. Respingerea, ca nesustinuta, a contestatiei impotriva Dispozitiei privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr. .../...2014.

3. Prezenta decizie se comunica la:

- SC X SA- IN INSOLVENTA, cu sediul in ...
- DGRFP Timisoara - AJFP ... - Inspectia Fiscala, cu aplicarea prevederilor pct. 7.6 din OPANAF nr. 2906/2014;

4. Prezenta decizie este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi atacata potrivit prevederilor legale la instanta de contencios administrativ competenta, in termen de 6 luni de la primirea prezentei.

**DIRECTOR GENERAL,**