

## DECIZIA NR.753

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice -Serviciul de solutionare a contestatiilor a fost sesizata de A.J.F.P.-Serviciul de Inspectie Fiscala Persoane Juridice, prin adresa cu privire la contestatia formulata de X.

Contestatia a fost formulata impotriva masurilor dispuse de organele de inspectie fiscala din cadrul A.J.F.P. in Decizia de impunere emisa in baza Raportului de inspectie fiscala si priveste suma totala care se compune din:

- TVA
- dobanzi aferente TVA de plata
- penalitati de intarziere aferente TVA de plata;

Contestatia a fost depusa in termenul legal prevazut de art 207 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, in raport de comunicarea Decizia de impunere prin remiterea acesteia sub semnatura reprezentantului legal conform adresei existenta in copie la dosarul contestatiei si de data depunerii contestatiei la A.J.F.P., conform stampilei acestei institutii.

Constatand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art. 205, art.207 si art.209 din O.G. nr.92/2003 republicata, privind Codul de procedura fiscala, D.G.R.F.P. -Serviciul de solutionare a contestatiilor este investita sa solutioneze contestatia formulata de X.

I. X, prin reprezentant, formuleaza contestatie impotriva Deciziei de impunere si Raportului de Inspectie Fiscala si solicita rambursarea in intregime a TVA.

De asemenea, societatea contesta dobanzile si penalitatile de intarziere aferente TVA de plata, stabilite de organele de inspectie fiscala prin actul administrativ fiscal contestat.

In sustinerea contestatiei formulata, societatea contestatoare prezinta urmatoarele argumente:

1) Desi societatea a solicitat restituirea TVA, organele de inspectie fiscala nu prezinta temeiul de drept pe perioada 08.2010-31.12.2011 care a stat la baza refuzului de restituire a TVA aferenta acestei perioade.

2) Art.128 (4) lit.d) si art.128(8) lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal precum si prevederile din H.G. Nr.44/2004 nu sunt aplicabile X deoarece:

a)-energia termica nu poate fi inclusa in categoria bunurilor perisabile stocabile

X are calitate de operator al serviciului de transport, distributie si furnizare energie termica; in acest context societatea inregistreaza pierderi de energie termica , fapt comun tuturor operatorilor economici ce activeaza in domeniul energiei termice.Sustine ca pierderile de energie termica se datoreaza atat avariilor neprevazute , asimilate cazului fortuit cat si transferului de temperatura din reseaua de energie termica si mediului inconjurator ocazionat de lungimea foarte mare a retelei termice si starii tehnice a acesteia.

Societatea contestatoare sustine ca pierderile de energie termica nu sunt

purtatoare de TVA respectiv acestea nu genereaza obligatia de a suporta TVA corespunzator contravalorii in bani a acesteia. Legislatia in domeniu face referire la obligatia de a suporta TVA numai pentru bunurile stocabile insa pierderile suportate de X nu se incadreaza in aceasta categorie; energia termica este asimilata bunurilor de natura stocurilor , nu poate fi stocata nu se poate organiza o gestiune pentru ca aceasta sa fie plasata in responsabilitatea unui gestionar.

De asemenea, societatea sustine ca in speta nu poate fi vorba despre o livrare de bunuri pentru care ar datora TVA;

b)-pierderile de energie termica sunt pierderi tehnologice si nu pot reprezenta lipsa in gestiune, nu poate fi gasita responsabila o anumita persoana.

Cantitatea de energie termica ce intra in sistemul centralizat de termoficare difera de cea distribuita in mod efectiv ; pierderile in discutie sunt tehnologice si nu pot reprezenta lipsa in gestiune.

Societatea contestatoarea sustine ca pierderile de energie termica nu pot fi imputate unei persoane anume; pierderile sunt inregistrate chiar si in cazul in care nu ar exista consum de energie termica, acestea fiind cauzate prin simpla circulare a agentului termic prin sistemul centralizat de termoficare adica prin livrarea acestuia de la unitatea de productie la locul de consum.

Societatea sustine ca factureaza consumatorilor numai cantitatea de energie livrata in punctul de distributie, restul reprezentand costuri proprii de productie. Energia termica este cuantificata contabil in baza facturilor emise si nu in baza fiselor de bilant energetic; orice pierdere se regaseste in contabilitate drept cost de productie.

Societatea contestatoarea sustine ca, in speta nefiind vorba de lipsa in gestiune nu se poate vorbi de livrare de bunuri si de obligatia de plata a TVA iar calcularea TVA pe diferenta dintre energia termica introdusa in sistemul de termoficare si cea livrata efectiv si introducerea acesteia in costul final este nelegala.

3) Societatea contestatoare sustine ca prevederile art.148 alin.(2) lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal precum si prevederile pct.55 alin.(12) din H.G. Nr.44/2004 invocate de organele de inspectie fiscala nu sunt aplicabile X din urmatoarele motive:

A.N.R.E. si A.N.R.S.C. nu emit norme referitoare la deductibilitatea sau nedeductibilitatea unei cheltuieli si a cotei de TVA aferenta. Chiar daca pierderile de energie termica sunt peste procentele luate in calcul de organele de reglementare in domeniul energiei termice acest fapt nu constituie o premisa pentru ca pierderile sa fie catalogate drept lipsa in gestiunea societatii.

Cotele de pierderi cu care opereaza A.N.R.E. si A.N.R.S.C. sunt marimi de calcul ale metodologiilor proprii de stabilire a preturilor si nu au un caracter normativ ; sustine ca pierderile X nu pot fi comparate cu cotele A.N.R.E. si A.N.R.S.C.

Totodata societatea contestatoare sustine ca A.N.R.E. si A.N.R.S.C. si Consiliul Local nu emit norme referitoare la deductibilitatea sau nedeductibilitatea unei cheltuieli si a TVA aferenta , singurele acte normative fiind Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal si normele de aplicare a acestuia.

Societatea precizeaza ca A.N.R.S.C. a fost informata periodic cu privire la procentul efectiv de pierderi de energie termica .

Cu privire la fundamentarea tarifelor, societatea contestatoare sustine:

Prin adrese a solicitat A.N.R.S.C. aprobarea tarifelor de productie, transport, distributie si furnizare energie termica ; preturile propuse de X au fost fundamentate pe baza unor pierderi in retea de transport si in retea de distributie.

A.N.R.S.C. a emis Avizul privind avizarea tarifului de productie energie termica in centrale termice de cvartal iar prin Avizul a avizat si tarifele pentru transport , distributie si

furnizare energie termica. La elaborarea acestor tarife A.N.R.S.C. a luat in considerare pierderile pentru transport energie termica si pentru distributie energie termica, care nu sunt reale.

X a solicitat un pret de.. iar A.N.R.S.C. a aprobat numai pretul de...

In ceea ce priveste norma de consum proprie, X a transmis catre A.N.R.S.C. in anul 2013, prin adresa tarifele de productie, transport, distributie si furnizare energie termica care sunt fundamentate pe baza unor pierderi in quantum.. in reseau de transport si.. in reseau de distributie.

Societatea contestatoare sustine ca pierderile au fost stabilite conform realizarilor.. insa A.N.R.S.C. , prin adresa a solicitat refacerea calculelor de fundamentare a tarifelor pe baza unor pierderi tehnologice de.. pe transport si refacerea propunerii avand in vedere pierderile de energie termica de.. .

Prin adresa, X a transmis A.N.R.S.C. cele solicitate iar conform Avizului, tariful stabilit a fost de.. lei/gcal distributie fata de.. lei/gcal distributie solicitat de societate.

Societatea contestatoare sustine ca A.N.R.S.C., a impus arbitrar, fara calcule energetice nivelele ale pierderilor care nu au legatura cu realitatea.

In sustine societatea contestatoare invoca prevederile pct.23 din H.G. Nr.44/2004 , dat in aplicarea art.21 din Cod potrivit caruia cheltuieli efectuate in scopul realizarii de venituri impozabile sunt si pierderile tehnologice care sunt cuprinse in norma de consum proprie necesara pentru fabricarea unui produs sau prestarea unui serviciu.

4) In contestatia formulata, societatea contestatoare sustine ca procentul de pierdere depinde in cea mai mare parte de consumator si nu de furnizor deoarece parametri tehnici ai energiei se degradeaza natural odata cu perioada de timp in care agentul termic se afla in retelele de transport si distributie.

In aceste conditii pierderea este inevitabila si in consecinta neimputabila X deoarece sunt obligati sa asigure calitatea agentului termic furnizat precum si continuitatea furnizarii acestuia conform art.4 din Legea nr.325/2006 privind serviciul public de alimentare cu energie termica.

Sustine ca racirea agentului termic in interiorul retelelor de transport si distributie este o degradare calitativa care nu constituie o livrare de bunuri in cazul in care acesta nu mai poate fi valorificat .

Pentru a vinde energie termica populatiei si agentilor economici este necesar ca aceasta sa ajunga in radiatoarele instalate la locul de consum al beneficiarului , ceea ce face ca transportul si distributia agentului termic sa fie obligatorii in procesul de desfacere a acestui proces .

Astfel, considera ca toate cheltuielile aferente acestor doua procese indeplinesc conditia generala de deductibilitate prevazuta la art.21 alin.(1) din Codul fiscal.

In ceea ce priveste TVA colectata, societatea contestatoare sustine ca aceasta depinde doar de cantitatea de energie termica solicitata si consumata de catre beneficiar.

In sustinerea contestatiei societatea contestatoare invoca prevederile art.128 alin.(8) din Codul fiscal si pct.12 din H.G. Nr.44/2004 , dat in aplicarea art.128 din Cod , in vigoare pana la data de 31.12.2012; pentru perioada 01.01.2013-30.04.2013 societatea invoca prevederile pct.53 alin.(11) din H.G. Nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, dat in aplicarea art.148 din Cod si sustine ca pentru cele doua perioade au fost indeplinite conditiile legale si anume racirea agentului termic sau spaturile aparute in subteran datorita coroziunii nu sunt imputabile in conditiile in care racirea agentului termic are o cauza obiectiva-diferenta de temperatura fata de mediul traversat iar dovada ca bunul a fost distrus reiese din faptul ca ceea ce a fost contorizat la livrare nu coincide cu ceea ce a fost contorizat la

beneficiar, fara interventia factorului uman.

Societatea contestatoare sustine ca, in conformitate cu prevederile art.8 alin.(1) lit.i) , art.20 alin.(1) lit.e) din Legea nr.51/2006 a serviciilor comunitare de utilitati publice, administratia publica locala si A.N.R.S.C.pot legal sa stabileasca pretul de vanzare al energiei termice catre populatie si nu costul acesteia, deoarece costul nu poate fi stabilit printr-un act normativ decat in mod arbitrar, el avand reguli obiective de formare pe baza caruia poate fi determinat si influentat.

In sustinerea cauzei , societatea precizeaza ca un caz identic s-a aflat de rolul Curtii de Apel pentru care s-a pronuntat Sentinta civila, ramasa irevocabila prin Decizia a Inaltei Curti de Casatie si Justitie; ambele instante au considerat ca stabilirea de TVA pentru pierderile din retea de transport si distributie inregistrate peste limita legala aprobata in tariful de distributie de catre autoritatea competenta este fara justificare legala.

Avand in vedere cele prezentate, societatea contestatoare solicita admiterea contestatiei si anulara partiala a actului administrativ fiscal contestat.

II. Prin Decizia de impunere , organele de inspectie fiscala din cadrul A.J.F.P., din TVA solicitata la rambursare de X, au respins la rambursare TVA si au admis la rambursare TVA.

Aferent TVA de plata, organele de inspectie fiscala au stabilit , dobanzi si penalitati de intarziere.

Din Raportul de inspectie fiscala care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere, cu privire la TVA stabilita suplimentar si totodata respinsa la rambursare, contestata de societate, rezulta urmatoarele:

Urmare verificarii si analizarii documentelor prezentate de societate, organele de inspectie fiscala au constatat ca din cantitatea de energie termica achizitionata, X, care efectueaza operatiunea de transport si distributie, factureaza consumatorilor finali numai o parte din cantitatea de energia termica achizitionata respectiv cantitatea de Gcal primita efectiv de consumatorii finali , restul reprezentand pierderi datorate retelelor degradate.

Astfel s-a constatat ca, in anul 2011 din cantitatea de .. gcal energie achizitionata, X a livrat cantitatea de... energie termica.Diferenta de... reprezinta pierderi in retea de transport si in retea de distributie.

In anul 2012, din cantitatea de.. energie termica achizitionata, X a livrat cantitatea de.. Gcal energie termica.Diferenta reprezinta pierderi in retea de transport si in retea de distributie.

De asemenea pe perioada 01.01.2013-30.04.2013, societatea a inregistrat pierderi in retea de transport si retea de distributie.

Avand in vedere adresele ANRSC , prin care se precizeaza ca nivelul pierderilor tehnologice aprobate de ANRE este de 8,70% pentru activitatea de transport si 17% pentru activitatea de distributie, precum si diferentele intre energia termica achizitionata de X si energia termica livrata de aceasta societate catre consumatorii finali , organele de inspectie fiscala au ajustat in favoarea statului TVA deductibila inregistrata in evidentele contabile pe perioada 2011-30.04.2013.

Pe perioada 01.01.2011-31.12.2012, organele de inspectie fiscala au procedat la ajustarea taxei deductibile pentru achizitia de energie termica aferenta pierderilor tehnologice care depasesc limita legala avand in vedere prevederile art.128 alin.(8) lit.c) din Codul fiscal coroborat cu prevederile art.128 alin.(4) lit.d) din Codul fiscal precum si prevederile pct.6 alin.(7) din H.G. Nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Pe perioada 01.01.2013-30.04.2013, organele de inspectie fiscala au procedat la

ajustarea taxei deductibile pentru achizitia de energie termica aferenta pierderilor tehnologice care depasesc limita legala avand in vedere prevederile art.148 alin.(2) lit.c) din Codul fiscal coroborat cu prevederile pct.53 alin.(12) din H.G. Nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Pentru nevirarea in termen a TVA de plata aferenta perioadei aprilie-august 2011, organele de inspectie fiscala au stabilit dobanzi, in conformitate cu prevederile art.119, art.120 din O.G. Nr.92/2003 , republicata, privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare; organele de inspectie fiscala, asupra TVA de plata, au calculat penalitati de intarziere in conformitate cu prevederile art.120<sup>1</sup> din O.G. Nr.92/2003 , republicata, privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare.

III. Luand in considerare constatările organelor de inspectie fiscala, sustinerile societatii contestatoare, documentele aflate la dosarul cauzei precum si prevederile actelor normative in vigoare in perioada supusa verificarii, se retin urmatoarele:

**Referitor la TVA stabilita suplimentar de organele de inspectie fiscala, contestata de societate, D.G.R.F.P. este investita sa se pronunte daca X avea obligatia ajustarii TVA deductibila aferenta achizitiei de energie termica nefacturata consumatorilor finali in conditiile in care societatea a inregistrat pierderi de energie termica in retelele de transport si distributie iar aceste pierderi sunt peste limita admisa de A.N.R.E in tariful aprobat.**

In fapt, X are calitate de concesionar al serviciului de transport, distributie si furnizare energie termica in Mun.Sistemul de alimentare centralizata cu energie termica consta in centrale termice de cvartal, puncte termice cu echipamente si retele de transport si distributie aferente, potrivit licentei eliberata de Ministerul Administratiei si Internelor -Autoritatea Nationala de Reglementare pentru Serviciile Comunitare de Utilitati Publice.

X, pe perioada verificata a cumparat energie termica de la C si B, producatori de energie termica , care apoi o introduce in reseau de transport in vederea distribuirii catre consumatorii finali(populatie, agenti economici).

Urmare a verificarii, organele de inspectie fiscala au constatat ca din cantitatea de energie termica achizitionata, X factureaza consumatorilor finali numai o parte din cantitatea de energia termica achizitionata respectiv cantitatea de Gcal primita efectiv de consumatorii finali , restul reprezentand pierderi datorate retelelor degradate.

Astfel s-a constatat ca, in anul 2011 din cantitatea de.. gcal energie achizitionata de la B, X a livrat cantitatea de.. energie termica.Diferenta reprezinta pierderi in reseaua de transport si in reseaua de distributie.

Pe perioada 01.01.2011-31.03.2011, X a achizitionat energie termica si de la C din care a livrat cantitatea de.., diferenta reprezentand pierderi in reseaua de transport si reseaua de distributie.

In anul 2012, din cantitatea de energie termica achizitionata de la B, X a livrat cantitatea de.. energie termica.Diferenta reprezinta pierderi in reseaua de transport si in reseaua de distributie .

Pe perioada 01.01.2013-30.04.2013, X a achizitionat de la B cantitatea de.. si a livrat cantitatea de.., diferenta de energie termica reprezinta pierderi in reseaua de distributie si reseaua de transport.

Pe perioada ianuarie 2011-aprilie 2013 , X a achizitionat de la B energie termica in valoare de totala.. .

De asemenea, organele de inspectie fiscala au constatat ca la data de 31.12.2011, X inregistreaza pierdere contabila iar la data de 31.12.2012 pierderea contabila este de...

In vederea stabilirii starii de fapt fiscale organele de inspectie fiscala au solicitat , prin adresa, A.N.R.S.C. Bucuresti sa precizeze daca pierderile mai sus prezentate se incadreaza in parametrii procesului tehnologic.

Prin adresa, A.N.R.S.C. Bucuresti comunica urmatoarele:

“Potrivit prevederilor Legii serviciilor comunitare de utilitati publice nr.51/2006 , republicata, coroborate cu cele ale Legii serviciului public de alimentare cu energie termica nr.325/2006, Autoritatea Nationala de Reglementare pentru Serviciile Comunitare de Utilitati Publice-A.N.R.S.C , avizeaza preturile locale de productie si tarifele locale pentru transportul, distributia si furnizarea energiei termice intr-un sistem de alimentare centralizata-SACET , exclusiv energia termica produsa in cogenerare, aprobarea acestora prin hotarare, fiind in competenta autoritatilor administratiei publice locale implicate.

Astfel, in baza prevederilor art.8 alin.(3) lit.j) si k) si ale art.43 alin.(5) din Legea nr.51/2006, republicata, preturile si tarifele locale pentru plata serviciilor de utilitati publice se propun de operatori si se stabilesc, se ajusteaza sau se modifica prin hotarari ale autoritatilor deliberative ale unitatilor administrativ- teritoriale ori, dupa caz ale asociatilor de dezvoltare intercomunitara care au ca obiect de activitate serviciile de utilitati publice, cu respectarea metodologiilor elaborate de autoritatea de reglementare competenta.

[...]Potrivit prevederilor art.40 alin.(1) din Legea nr.325/2006 preturile/tarifele locale pentru energia termica se stabilesc, se ajusteaza sau se modifica pe baza metodologiilor aprobate de autoritatea de reglementare competenta.

[...]In ceea ce priveste avizarea preturilor/tarifelor locale pentru transportul, distributia si furnizarea energiei termice in municipiul , acestea au fost avizate de A.N.R.S.C. atat pentru fostul operator cat si pentru X in functie de nivelul pierderilor tehnologice aprobate de A.N.R.E. respectiv 8,7% pentru activitatea de transport si 17,00% pentru activitatea de distributie.”

De asemenea, la dosarul contestatiei se afla adresa emisa de X catre ANRSC Bucuresti in care se specifica urmatoarele:

‘In completare la documentatia de fundamentare a tarifelor pentru productie energie termica, transport, distributie si furnizare energie termica , documentatie inregistrata la ANRSC, va comunicam:[...]

-energia produsa in C.T-uri este introdusa in reseaua de distributie;

-energia termica cumparata este introdusa in reseaua de transport.

Energia termica cumparata, respectiv cantitatea de... este cumparata de la B, pretul stabilit prin contract(contract de vanzare cumparare energie termica incheiat intre B si C, actualul operator de transport si distributie) fiind de .. lei/Gcal.

-procentul de pierderi in reseaua de transport este de ..% iar in reseaua de distributie de ..%, conform realizarilor din ultimul an calendaristic.”

Prin adresa, Autoritatea Nationala de Reglementare pentru Servicii Comunitare de Utilitati Publice , urmare a adreselor X privind solicitarea de stabilire a preturilor locale pentru producerea energiei termice in centralele termice de cvartal pe baza de gaze naturale a tarifelor de transport si distributie si a celui de furnizare a energiei termice in mun., comunica:[...]

Totodata, din documentatia transmisa de X rezulta ca, cantitatea de energie termica produsa in centralele termice de cvartal pe baza de gaze naturale este introdusa in reseaua de distributie iar cantitatea de energie termica cumparata de la B este introdusa

in rețeaua de transport.

In aceste conditii precizam ca, in compunerea tarifelor de transport si distributie a energiei termice se include si energia termica pierduta in activitatea de transport si distributie calculata valoric pe baza pretului de vanzare practicat de B in calitate de furnizor, nivelul acestuia fiind aprobat de catre Autoritatea Nationala de Reglementare in Domeniul Energiei-A.N.R.E. potrivit prevederilor art.40 alin.(6) din Legea serviciului public de alimentare cu energie termica nr.325/2006 respectiv “ *Prețul energiei termice produse în cogenerare, destinată SACET, se aprobă prin decizie a președintelui A.N.R.E., pe baza metodologiei proprii, cu excepția cazurilor în care prin contracte de concesiune sau de parteneriat public-privat s-au negociat, înainte de intrarea în vigoare a prezentei legi, formule ori reguli de stabilire/ajustare a prețului. În acest caz prețul energiei termice se aprobă de autoritatea administrației publice locale cu avizul autorității competente.*”

Avand in vedere adresele ANRSC Bucuresti, prin care se precizeaza ca in compunerea tarifelor de transport si distributie a energiei termice se include si energia termica pierduta in activitatea de transport si distributie calculata valoric pe baza pretului de vanzare practicat de B in calitate de furnizor, nivelul acestuia fiind aprobat de catre Autoritatea Nationala de Reglementare in Domeniul Energiei-A.N.R.E iar nivelul pierderilor tehnologice aprobate de ANRE este de 8,70% pentru activitatea de transport si 17% pentru activitatea de distributie, organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea , pe perioada verificata, a inregistrat un nivel al pierderilor tehnologice in rețeaua de transport si rețeaua de distributie peste limita aprobata de organele competente.

Din documentele existente la dosarul contestatiei si sustinerile societatii contestatoare, nivelul pierderilor tehnologice sunt:

- in rețeau de transport pierderile de energie termica au fost..
- in rețeau de distributie pierderile de energie termica au fost..

In conditiile in care societatea a dedus TVA aferenta achizitiei de energie termica si a colectat TVA numai pentru cantitatea de energie termica facturata catre consumatorii finali, organele de inspectie fiscala au procedat la ajustarea TVA deductibila aferenta achizitiei de energie termica nefacturata si care reprezinta pierderi din rețeaua de transport si din rețeaua de distributie peste limitele legale aprobate de A.N.R.E. in conformitate cu prevederile art.128 alin.(4) alin.(8) si 148 alin.(12) din Codul fiscal, organele de inspectie fiscala au ajustat TVA deductibila in favoarea statului si au stabilit TVA suplimentara.

In contestatia formulata societatea contestatoare sustine ca in cauza in speta nu sunt aplicabile prevederile art.128 alin.(4) si alin.(8) din Codul fiscal deoarece energia termica nu poate fi inclusa in categoria bunurilor perisabile stocabile iar pierderile de energie termica sunt pierderi tehnologice si nu pot reprezenta lipsa in gestiune si nu poate fi gasita responsabila o anumita persoana de aceste pierderi.

De asemenea, societatea contestatoare sustine ca prevederile art.148 alin.(2) lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal precum si prevederile pct.55 alin.(12) din H.G. Nr.44/2004 invocate de organele de inspectie fiscala nu sunt aplicabile X deoarece A.N.R.E. si A.N.R.S.C. nu emit norme referitoare la deductibilitatea sau nedeductibilitatea unei cheltuieli si a cotei de TVA aferenta.Chiar daca pierderile de energie termica sunt peste procentele luate in calcul de organele de reglementare in domeniul energiei termice acest fapt nu constituie o premisa pentru ca pierderile sa fie catalogate drept lipsa in gestiunea societatii.

Cotele de pierderi cu care opereaza A.N.R.E. si A.N.R.S.C. sunt marimi de calcul

ale metodologiilor proprii de stabilire a preturilor si nu au un caracter normativ ; de asemenea sustine ca pierderile X nu pot fi comparate cu cotele A.N.R.E. si A.N.R.S.C.

Societatea contestatoare sustine ca procentul de pierdere depinde in cea mai mare parte de consumator si nu de furnizor deoarece parametri tehnici ai energiei se degradeaza natural odata cu perioada de timp in care agentul termic se afla in retelele de transport si distributie; sustine ca racirea agentului termic in interiorul retelelor de transport si distributie este o degradare calitativa care nu constituie o livrare de bunuri in cazul in care acesta nu mai poate fi valorificat .

Pentru a vinde energie termica populatiei si agentilor economici este necesar ca aceasta sa ajunga in radiatoarele instalate la locul de consum al beneficiarului , ceea ce face ca transportul si distributia agentului termic sa fie obligatorii in procesul de desfacere a acestui proces .

Astfel, considera ca toate cheltuielile aferente acestor doua procese indeplinesc conditia generala de deductibilitate prevazuta la art.21 alin.(1) din Codul fiscal.

In ceea ce priveste TVA colectata, societatea contestatoare sustine ca aceasta depinde doar de cantitatea de energie termica solicitata si consumata de catre beneficiar si invoca prevederile art.128 alin.(8) din Codul fiscal si pct.12 din H.G. Nr.44/2004 , dat in aplicarea art.128 din Cod , in vigoare pana la data de 31.12.2012; pentru perioada 01.01.2013-30.04.2013 societatea invoca prevederile pct.53 alin.(11) din H.G. Nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, dat in aplicarea art.148 din Cod si sustine ca pentru cele doua perioade au fost indeplinite conditiile legale si anume racirea agentului termic sau spaturile aparute in subteran datorita coroziunii nu sunt imputabile in conditiile in care racirea agentului termic are o cauza obiectiva- diferenta de temperatura fata de mediul traversat iar dovada ca bunul a fost distrus reiese din faptul ca ceea ce a fost contorizat la livrare nu coincide cu ceea ce a fost contorizat la beneficiar, fara interventia factorului uman.

In cauza in speta, pe perioada 01.01.2011-31.12.2012, sunt aplicabile prevederilor art.125<sup>1</sup>, art.128 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit carora :

-art.125

*“Semnificatia 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;”*

-art.128

*“(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).”[...]*

*(8) Nu constituie livrare de bunuri, în sensul alin. (1):*

*a) bunurile distruse ca urmare a unor calamități naturale sau a unor cauze de forță majoră, precum și bunurile pierdute ori furate, dovedite legal, astfel cum sunt prevăzute prin norme;*

*b) bunurile de natura stocurilor degradate calitativ, care nu mai pot fi*



valorificate, precum și activele corporale fixe casate, în condițiile stabilite prin norme;

*c) perisabilitățile, în limitele prevăzute prin lege;*

La pct.6 din H.G. Nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind codul fiscal , dat în aplicarea art.128 alin.(4) lit.d) din Cod se prevede:

*“(7) Pierderile tehnologice stabilite potrivit legii sau, după caz, stabilite de persoana impozabilă în norma proprie de consum nu intră sub incidența prevederilor art. 128 alin. (4) lit. d) din Codul fiscal. Deducerea taxei pentru achizițiile de bunuri utilizate în activități economice care dau naștere la pierderi tehnologice se realizează pe baza prevederilor generale ale art. 145 alin. (2) sau, după caz, ale art. 147 din Codul fiscal. Pierderile care depășesc normele de consum sunt asimilate livrărilor de bunuri conform art. 128 alin. (4) lit. d) din Codul fiscal. Atunci când norma de consum este stabilită de persoana impozabilă, organul de inspecție fiscală poate modifica coeficientul stabilit în scopul aplicării art. 128 alin. (4) lit. d) din Codul fiscal, dacă sunt indicii obiective că pierderea tehnologică a fost supradimensionată.”*

La pct.6 alin.(13) din același act normativ se precizează:

*“Prevederile art. 148 și 149 din Codul fiscal, referitoare la ajustarea dreptului de deducere, nu se aplică în situațiile în care, conform art. 128 alin. (8) din Codul fiscal, nu se consideră că are loc o livrare de bunuri cu plată.”*

Potrivit prevederilor art.145 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal:

*“(2) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:  
a) operațiuni taxabile;”*

iar la alin.(3) din același act normativ se prevede:

*“Dacă nu contravine prevederilor alin. (2), persoana impozabilă are dreptul de deducere a taxei și pentru cazurile prevăzute la art. 128 alin. (8) și la art. 129 alin. (5).”*

Pentru perioada 01.01.2013-30.04.2013 sunt aplicabile prevederile art.148 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, potrivit caruia:

*(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;*

iar la pct.53 din Normele de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. Nr.44/2004, se prevede:

*(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.

Din prevederile legale mai sus enunțate se retine ca energia termică este considerată prin lege, bun mobil corporabil.

Ca urmare, pierderile tehnologice de energie termică peste limitele legale aprobate de autoritățile competente, din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată sunt considerate livrări de bunuri mobile cu plată sau asimilate livrărilor de bunuri, dacă nu se încadrează în excepțiile prevăzute de lege respectiv dacă reprezintă bunuri distruse ca urmare a unor calamități naturale sau a unor cauze de forță majoră, bunuri de natura stocurilor degradate calitativ, care nu mai pot fi valorificate sau perisabilitate în limitele legale.

Pierderile tehnologice stabilite potrivit legii sau, după caz, stabilite de persoana impozabilă în norma proprie de consum nu intra sub incidența bunurilor constatate lipsa în gestiune iar deducerea taxei pentru achizițiile de bunuri utilizate în activități economice care dau naștere la pierderi tehnologice se realizează pe baza prevederilor art.145 alin.(2) din Codul fiscal și anume orice persoană are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile.

Totodată se prevede că, atunci când norma de consum este stabilită de persoana impozabilă, organul de inspecție fiscală poate modifica coeficientul stabilit dacă sunt indicii obiective că pierderea tehnologică a fost supradimensionată.

În cazul depășirii limitelor de perisabilitate sau a limitelor privind normele tehnologice ori consumurile proprii, se ajustează taxa aferentă acestor depășiri.

Prevederi similare privind ajustarea taxei au existat și înainte de 01.01.2013, respectiv la art.148 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal și pct.53 din H.G. Nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Analizând documentele existente la dosarul contestației se retin următoarele:

X pe perioada verificată a achiziționat energie termică de la C și B

X și-a exercitat în totalitate, dreptul de deducere a TVA aferentă achizițiilor de energie termică achiziționată însă a colectat parțial TVA adică asupra cantității de energie termică facturată consumatorilor finali.

Astfel, se retine că pe perioada 01.01.2011-30.04.2013, X a achiziționat cantitatea... Gcal de la C și B și a livrat către consumatorii finali cantitatea de.. Gcal, diferența reprezentând pierderi în rețeaua de transport și rețeaua de distribuție.

Potrivit prevederilor art.145 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal orice persoană impozabilă are dreptul să deducă TVA aferentă achizițiilor dacă acestea sunt destinate utilizării pentru operațiuni care dau drept de deducere.

Astfel X SRL avea dreptul să-și deducă integral TVA, în baza prevederilor art.145-146 din Codul fiscal, la momentul achiziției de energie termică, deoarece la acel moment nu putea determina pierderile legale ulterioare.

Însă ulterior, X avea obligația de a cuantifica cantitatea de energie termică pierdută pentru a o compara cu limita stabilită potrivit legii ori în lipsa acesteia cu limita stabilită prin

norma proprie de consum si de a determina astfel pierderile efective aferente distribuirii energiei termice , pentru de stabili daca aceasta se incadreaza in limitele la care se face referire in Normele metodologice de aplicare a Codului Fiscal.

Potrivit prevederilor legale mai sus enuntate deducerea taxei pentru achizitiile de bunuri utilizate in activitati economice care dau nastere la pierderi tehnologice se realizeaza pe baza prevederilor art.145 alin.(2) din codul fiscal si anume orice persoana are dreptul sa deduca taxa aferenta achizitiilor, daca acestea sunt destinate utilizarii în folosul operatiunilor taxabile, insa in speta s-a constatat ca cea mai mare cantitatea de energie achizitionata si pentru care societatea a dedus TVA reprezinta pierdere tehnologica peste nivelul legal stabilit de ANRE respectiv 8,7% pentru activitatea de transport si 17% pentru activitatea de distributie, dupa cum se specifica si in adresa emisa de A.N.R.S.C., urmare a solicitarii organelor de inspectie fiscala.

Afirmatiile societatii contestatoare potrivit carora , cotele de pierderi cu care opereaza A.N.R.E. si A.N.R.S.C. sunt marimi de calcul ale metodologiilor proprii de stabilire a preturilor si nu au un caracter normativ ; ca pierderile X nu pot fi comparate cu cotele A.N.R.E. si A.N.R.S.C., nu pot fi luate in considerare in solutionarea contestatiei in conditiile in care la dosarul contestatiei societatea nu a prezentat documente emise de o autoritate competenta din care sa rezulte un alt nivel al pierderilor tehnologice pe perioada verificata respectiv 01.01.2011-30.04.2013 , decat cele stabilite de A.N.R.E.

Chiar si prin adresa A.N.R.S.C. emisa ulterior perioadei verificate, prezentate de societate la dosarul contestatiei, se precizeaza ca :[...]

*In ceea ce priveste avizarea preturilor /tarifelor locale pentru transportul, distributia si furnizarea energiei termice in municipiul Brasov, acestea au fost avizate de A.N.R.S.C. atat pentru fostul operator cat si pentru X in functie de nivelul pierderilor tehnologice aprobate de A.N.R.E, respectiv 8,7% pentru activitatea de transport si 17% pentru activitatea de distributie.*

[...]

*De asemenea, potrivit prevederilor art.35 alin.(1) ;it.e) coroborate cu prevederile art.40 alin.(3) din Legea nr.325/2006 si cu cele ale art.6 alin.(8) din Ordinul presedintelui A.N.R.S.C. Nr.66/2007 privind aprobarea Metodologiei de stabilire, ajustare sau modificare a preturilor si tarifelor locale pentru serviciile publice de alimentare cu energie termica produsa centralizat exclusiv energia termica produsa in cogenerare, operatorul serviciului care are calitate de furnizor are obligatia de a intocmi bilantul energiei termice ce trebuie sa fie avizat de autoritatea competenta, pierderile tehnologice anuale urmand a fi aprobate de autoritatea administratiei publice locale avand in vedere o documentatie elaborata pe baza bilantului energetic respectiv.”*

La dosarul contestatiei societatea contestatoare nu a prezentat bilantul energetic avizat de autoritatea competenta , prin care sa fie stabilite alte pierderi tehnologice si sa fie aprobate de autoritatea administratiei publice locale.

Prin adresele transmise catre A.N.R.S.C., existente in copie la dosarul contestatiei rezulta ca societatea a solicitat acestei autoritati avizarea preturilor pentru transportul, distributia si furnizarea energiei termice luand in considerare pierderi de ..% in reseaua de transport si ...% in reseaua de distributie insa A.N.R.S.C., prin avizele emise si adresele transmise nu au luat in considerare preturile fundamentate pe pierderile solicitate de societate, mentionand ca nivelul pierderilor tehnologice aprobate de A.N.R.E sunt de 8,7% pentru activitatea de transport si 17% pentru activitatea de distributie.

Spre exemplu, Autoritatea Nationala de Reglementare pentru Serviciile Comunitare de Utilitati Publice , prin adresa, raspuns la adresa prin care societatea a solicitat avizarea

preturilor avand in vedere pierderile mai sus mentionare , comunica societatii ca este necesara completarea documentatiei de fundamentare a preturilor si tarifelor locale pentru energia termica produsa, transportata, distribuita si furnizata in Mun. si anume:

“2.Pentru tarifele locale de transport a energiei termice:

-refacerea propunerii avand in vedere pierderi tehnologice de energie termica a 8,7% nivel luat in calcul la fundamentarea anterioara.Precizam ca potrivit art.6 alin.(8) din Ordinul presedintelui A.N.R.S.C. Nr.66/2007 *“Pierderile tehnologice anuale în sistemul de producere, transport, distribuție și furnizare a energiei termice din SACET se aprobă de autoritatea administrației publice locale implicată, având în vedere o documentație elaborată pe baza bilanțului energetic, întocmită de operatorul care are și calitatea de furnizor și avizată de autoritatea competentă. Pierderile tehnologice se vor determina la programul anual al serviciului/activității, având în vedere sezonabilitatea acestora. [...]”*

3.Pentru tarifele locale de transport a energie termice:

-refacerea propunerii avand in vedere pierderile tehnologice de energie termica de..%, nivel luat in calcul la fundamentarea anterioara(17% pierdere pe rețeaua de distribuție din T si 13,60% pierdere pe rețeaua de distribuție din C).

Se retine ca nici ulterior perioadei verificate societatea nu a prezentat autoritatii competente documentatie elaborata pe baza de bilant energetic, avizata de autoritatea competenta prin care sa se stabileasca un alt nivel al pierderilor tehnologice.

Avand in vedere adresele mai sus enumerate , prin care A.N.R.S.C. Bucuresti precizeaza ca nivelul pierderilor tehnologice aprobate de ANRE este de 8,70% pentru activitatea de transport si 17% pentru activitatea de distribuție si avand in vedere prevederile legale mai sus enuntate care specifica in mod clar ca in cazul in care pierderile tehnologice efective depasesc limita stabilita potrivit legii pentru respectivele pierderi tehnologice ori in lipsa acesteia limita stabilita de contribuabil prin norma proprie de consum , se ajusteaza taxa aferenta acestor depasiri se retine ca in mod legal organele de inspectie fiscala pe perioada 01.01.2011-30.04.2013, au ajustat TVA deductibila pentru achizitia de energie termica aferenta pierderilor tehnologice care depasesc limitele legale si au stabilit suplimentar TVA.

In acest sens s-a pronuntat si Directia din cadrul Ministerului Finantelor Publice prin adresa emisa , urmare a adresei organelor de inspectie fiscala prin care s-au solicitat precizari cu privire la cauza in speta.

Argumentul societatii contestatoare potrivit caruia energia termica nu poate fi inclusa in categoria bunurilor perisabile,stocabile nu poate fi retinut in solutionarea favorabila a contestatiei in conditiile in care prin actul administrativ fiscal contestat organele de inspectie fiscala nu a tratat energia termica ca un bun stocabil perisabil ; in speta organele de inspectie fiscala au ajustat dreptul de deducere a TVA aferenta pierderilor tehnologice care depasesc limita legala stabilita de organele competente, in conformitate cu prevederile legale mai sus enuntate.

In Raportul de inspectie fiscala, organele de inspectie fiscala nu au asimilat niciodata achizitia de energie termica cu un bun de natura stocului asa cum este definit la pct.154 alin.(1) din Ordinul nr.3055/2009 pentru aprobarea Reglementarilor contabile conforme cu directivele europene.

Din documentele existente la dosarul contestatiei reiese ca organele de inspectie fiscala au stabilit pierderile tehnologice pe baza situatiilor prezentate de societate prin

compararea cantitatii de energie termica achizitionata masurata in Gcal cu cantitatea de energie termica facturata catre consumatorii finali luand in considerare nivelul pierderilor tehnologice aprobate de ANRE respectiv 8,7% pentru activitatea de transport si 17% pentru activitatea de distributie.

In cauza in speta organele de inspectie fiscala au considerat pierderile de energie termica ca fiind pierderi tehnologice nu lipsa in gestiune cum sustine societatea contestatoare si au analizat dreptul de deducere a TVA aferenta achizitiile de bunuri utilizate in activitati economice care dau nastere la pierderi tehnologice in raport de prevederile art.145 alin.(2) lit.a) din Codul fiscal, luand in considerare faptul ca pierderile tehnologice nu au generat operatiuni taxabile.

In conditiile in care pierderile tehnologice nu au generat operatiuni taxabile in speta sunt aplicabile si prevederile art.6 din O.G. Nr.92/2003 republicata, privind Codul de procedura fiscala potrivit caruia:

*“Organul fiscal este îndreptăţit să aprecieze, în limitele atribuţiilor şi competenţelor ce îi revin, relevanţa stărilor de fapt fiscale şi să adopte soluţia admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză.”*

coroborat cu prevederile art.11 din Legea nr.571/2003 privind codul fiscal care dispune:

*“(1) La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înţelesul prezentului cod, autorităţile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacţie care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unei tranzacţii pentru a reflecta conţinutul economic al tranzacţiei.”*

Art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal consacră, la nivel de lege, principiul prevalenţei economicului asupra juridicului, al realitatii economice, in baza caruia autoritatile fiscale au dreptul sa analizeze orice operatiune (tranzactie) nu numai din punct de vedere juridic ci si din punct de vedere al scopului urmarit de contribuabil. In acest spirit o tranzactie normala din punct de vedere juridic poate sa nu fie luata in considerare sau sa fie reincadrata din punct de vedere economic, in scopul aplicarii legii fiscale.

Dupa cum am aratat si mai sus la ajustarea dreptului de deducere a TVA aferenta achizitiilor de energie termica, organele de inspectie fiscala au avut in vedere prevederile legale si informatiilor cuprinse in evidenta contabila a societatii, in ansamblul lor, fara a urmari stabilirea unor obligatii fiscale suplimentare in favoarea bugetului de stat fara baza legala.

Afirmatia societatii contestatoare potrivit careia “procentul de pierdere depinde in cea mai mare parte de consumator si nu de furnizor”nu poate fi luata in considerare in solutionarea favorabila a contestatiei deoarece nu influenteaza constatările organelor de inspectie fiscala, nu substituie obligatia incadrării operatiunilor economice potrivit prevederilor legale din punct de vedere fiscal.

Potrivit prevederilor legale mai sus enuntate organele de inspectie fiscala sunt indreptatite sa aprecieze in limitele atributiilor si competentelor ce le revin relevanta starii de fapt fiscale si sa adopte solutia admisa de lege in vederea stabilirii corecte a impozitelor taxelor datorate bugetului de stat.

Totodata mentionam ca prevederile art.137 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal nu sunt aplicabile cauzei in speta in conditiile in care organele de inspectie fiscala nu au stabilit baza de impozitare suplimentara si nu au colectat suplimentar TVA ci au

ajustat dreptul de deducere a TVA pentru achiziția de energie termică aferentă pierderilor tehnologice care depășesc limitele legale .

Cu privire la afirmația societății contestatoare referitoare la existența unui caz similar și pentru care instanțele de judecată au dat soluție de admitere pe motiv că stabilirea de TVA pentru pierderi din rețeaua de transport și distribuție, înregistrate peste limita aprobată în tariful de distribuție de către autoritatea competentă este fără justificare legală menționăm că nu poate fi reținută în soluționarea contestației această cauză din următoarele motive.

În cauza prezentată în Sentința civilă emisă Curtea de Apel, ramasă irevocabilă prin Decizia pronunțată de Înalta Curte de Casație și Justiție, este vorba despre energia termică produsă de către societatea în cauză și furnizată de aceasta către consumatorii finali iar pierderile tehnologice peste limita legală au fost considerate de organele de inspecție fiscală ca reprezentând lipsa în gestiune, care au reintregit baza impozabilă și au dus la colectarea suplimentară TVA, conform prevederilor legale aplicabile acestei perioade.

În cauza în speta, după cum am arătat și mai sus, este vorba de achiziție de energie termică de la furnizorii C și B pentru care societatea a dedus în totalitate TVA la momentul achiziției energiei termice și a colectat TVA parțială în baza facturilor emise către consumatorii finali.

După cum am arătat și mai sus X, pe perioada verificată a achiziționat de la C și B energie termică și a livrat către consumatorii finali cantitatea de... Gcal , diferența de... Gcal reprezentând pierderi tehnologice în rețeaua de transport și rețeaua de distribuție.

În speta, organele de inspecție fiscală au luat în considerare nivelul pierderilor tehnologice aprobate de A.N.R.E. mai sus specificate și au ajustat în favoarea statului TVA deductibilă pentru achizițiile de energie termică aferentă pierderilor tehnologice peste nivelul legal aprobat de autoritatea competentă, în conformitate cu prevederile pct.6 alin.(7) din H.G. Nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, dat în aplicarea art.128 din Cod respectiv prevederile art.148 alin.(2) lit.c) din Codul fiscal și pct..53 alin.(12) din Norme dat în aplicarea acestuia articol din Codul fiscal.

Cu privire la perioada 08.2010-31.12.2011 , supusă verificării și la care face referire societatea contestatoare în contestația formulată menționăm că organele de inspecție fiscală au corectat, Decizia de impunere , pct.2.2.2."Motivul de fapt"astfel:

"1.Echipa de inspecție fiscală a procedat la ajustarea taxei deductibile pentru achiziția de energie termică aferentă pierderilor tehnologice care depășesc limita legală astfel;

-pentru perioada 01.01.2011-31.12.2012 în conformitate cu prevederile art.128 alin.(8) lit.c) din Codul fiscal adoptat prin Legea nr.571/2003 cu modificările și completările ulterioare "

Decizia de impunere corectată a fost comunicată societății contestatoare prin remiterea acesteia sub semnătura reprezentantului legal al societății.

Prin urmare organul de inspecție fiscală a corectat eroarea materială cu privire la perioada în care a ajustat TVA deductibilă pentru achiziția de energie termică aferentă pierderilor tehnologice care depășesc limita legală fiind menționate și prevederile legale aferente acestei perioade.

Având în vedere că la dosarul contestației nu au fost prezentate documente

suplimentare din care sa rezulte o alta situatie de fapt fiscala decat cea stabilita de organele de inspectie fiscala iar argumentele prezentate de societate nu sunt de natura sa modifice constatările organelor de inspectie fiscala din actul administrativ fiscal contestat, in cauza in speta sunt aplicabile prevederile art.216 alin.(1) din O.G. Nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala potrivit caruia:

*“(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.”*

Coroborat cu prevederile pct.11.1 din din Ordinul 450/2013 pentru aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din O.G. Nr.92/2003 privind codul de procedura fiscala, republicata, potrivit caruia:

*“Contestația poate fi respinsă ca:*

*a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;”,*

se va respinge ca neintemeiata contestatia formulata de X impotriva Deciziei de impunere cu privire la TVA stabilita suplimentar.

In ceea ce privesc accesoriile stabilite de organele de inspectie fiscala, contestate de societate mentionam:

Dobanzile au fost calculate de organele de inspectie fiscala, asupra TVA de plata neachitata la termenul de scadenta, in conformitate cu prevederile art.119, art.120 din O.G. Nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala si anume:

-art.119

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

*(3) Dobânzile și penalitățile de întârziere se fac venit la bugetul căruia îi aparține creanța principală.*

-art.120

*“(1) Dobânzile se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv.*

*(7) Nivelul dobânzii de întârziere este de 0,04% pentru fiecare zi de întârziere și poate fi modificat prin legile bugetare anuale.”*

Penalitatile de intarziere au fost calculate de organele de inspectie fiscala, asupra TVA de plata, in conformitate cu prevederile art.120^1 din O.G. Nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala, potrivit caruia:

*“(1) Plata cu întârziere a obligațiilor fiscale se sancționează cu o penalitate de întârziere datorată pentru neachitarea la scadență a obligațiilor fiscale principale.*

*(2) Nivelul penalității de întârziere se stabilește astfel:*

*a) dacă stingerea se realizează în primele 30 de zile de la scadență, nu se datorează și nu se calculează penalități de întârziere pentru obligațiile fiscale principale stinse;*

*b) dacă stingerea se realizează în următoarele 60 de zile, nivelul penalității de*

*întârziere este de 5% din obligațiile fiscale principale stinse;*

*c) după împlinirea termenului prevăzut la lit. b), nivelul penalității de întârziere este de 15% din obligațiile fiscale principale rămase nestinse.*

*(3) Penalitatea de întârziere nu înlătură obligația de plată a dobânzilor.”*

Avand in vedere ca dobanzile si penalitatile de intarziere reprezinta masura accesorie in raport de debitul stabilit de plata iar prin prezenta decizie a fost respinsa contestatia ca neintemeiata cu privire la TVA stabilita suplimentar care a dus la stabilirea TVA de plata, potrivit principiului de drept “accesorium sequitur principale” se va respinge contestatia ca neintemeiata si cu privire la dobanzile si penalitatile de intarziere, calculate asupra TVA de plata , neachitata la termenul de scadenta.

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei si in temeiul art. 216 din O.G.nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, se

#### DECIDE

Respingerea ca neintemeiata a contestatiei formulata de X inregistrata la D.G.R.F.P, impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala cu privire la TVA stabilita suplimentar, dobanzi si penalitati de intarziere, aferente TVA de plata.

Prezenta decizie poate fi atacata la Curtea de Apel, in termen de 6 luni de la data comunicarii, conform prevederilor Legii nr.554/2004 privind Contenciosul administrativ