



Ministerul Finanțelor Publice

**Agenția Națională de
Administrare Fiscală
Direcția Generală a Finanțelor
Publice a județului Cluj**



Piața Avram Iancu nr. 19
Cluj-Napoca, jud. Cluj
Tel : 0264 591670
Fax : 0264 592489
e-mail : Dumitru.Han.cj@mfinante.ro

DECIZIA nr. 471/2012

privind solutionarea contestatiei depusa de **S.C. CR S.R.L.**
cu sediul in mun. Cluj-Napoca, la Activitatea de Inspectie Fiscala Cluj
si remisa spre solutionare la Directia Generala a Finantelor Publice
a jud. Cluj.

Directia Generala a Finantelor Publice a jud. Cluj a fost sesizata prin adresa nr. -/.....2012, de catre Activitatea de Inspectie Fiscala Cluj - Serviciul Inspectie Fiscala nr. 3, asupra aspectelor cuprinse in contestatia depusa de **S.C. CR S.R.L.** cu sediul in mun. Cluj-Napoca, str., nr., jud. Cluj, C.U.I. si sediul procesual ales la Cabinet Avocat LMD din Cluj-Napoca, str., nr., ap., jud. Cluj, formulata impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-CJ -/.....2012.

Obiectul contestatiei il reprezinta constatarile din Raportul de inspectie fiscala incheiat la data de2012 de catre organele de inspectie fiscala din cadrul Activitatii de Inspectie Fiscala Cluj si inregistrat la organul fiscal sub nr. F-CJ -/.....2012, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-CJ -/.....2012, act administrativ fiscal prin care au fost stabilite in sarcina contribuabilului obligatii fiscale suplimentare in suma totala y lei, reprezentand debit suplimentar, majorari de intarziere si penalitati de intarziere la sursele impozit pe profit si taxa pe valoarea adaugata.

Din analiza contestatiei formulate de catre S.C. CR S.R.L. Cluj-Napoca, se retine ca societatea contesta partial obligatiile fiscale stabilite suplimentar in sarcina sa, respectiv suma de y lei, dupa cum urmeaza:

- y lei debit suplimentar impozit pe profit,
- y lei majorari intarziere aferente impozit pe profit,
- y lei penalitati intarziere aferente impozit pe profit,
- y lei debit suplimentar taxa pe valoarea adaugata,
- y lei majorari intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata,
- y lei penalitati intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata.

Contestatia formulata prin Cabinet de Avocat LMD din mun. Cluj-Napoca (la dosarul cauzei fiind anexata in original Imputernicirea Avocatuala nr. CJ/...../B/.....2011), este depusa in termenul legal prevazut de art. 207 alin. 1 din Ordonanta Guvernului nr. 92/24.12.2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala (Monitorul Oficial nr. 513/31.07.2007 cu modificarile si completarile ulterioare), intrucat actul administrativ fiscal atacat a fost intocmit la data de2012 si comunicat petentei la data de2012 (potrivit datei inscrise pe actul administrativ fiscal atacat confirmata de semnatura reprezentantului societatii si stampila unitati), iar contestatia depusa la Activitatea de Inspectie Fiscala Cluj la data de2012 este inregistrata sub nr. -/.....2012.

Directia Generala a Finantelor Publice a jud. Cluj constatand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art. 206 si art. 209, alin. (1), lit. a, din Ordonanta Guvernului nr. 92/24.12.2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala, este competenta sa solutioneze pe fond contestatia formulata de **S.C. CR S.R.L.** cu sediul in mun. Cluj-Napoca, jud. Cluj.

I. Petenta contesta Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-CJ -/.....2012 prin care au fost stabilite in sarcina sa obligatii fiscale suplimentare contestate in suma totala de y lei reprezentand debit suplimentar, majorari de intarziere si penalitati de intarziere, la sursele impozit pe profit si taxa pe valoarea adaugata, act administrativ fiscal emis in baza constatarilor din Raportul de inspectie fiscala incheiat la data2012.

Societatea solicita anulara partiala a deciziei de impunere si a raportului de inspectie fiscala, din urmatoarele motive:

- stabilirea in sarcina noastra a obligatiilor fiscale pe care intelegem sa le contestam se datoreaza urmare a faptului ca organele de inspectie fiscala au considerat ca "pierderile tehnologice" de gaze naturale in suma de y lei (in anul 2008), in suma de y lei (in anul 2009) si in suma de y lei (in anul 2010), reprezinta cheltuieli nedeductibile la calculul impozitului pe profit si a taxei pe valoarea adaugata.

- raportat la caracterul nedeductibil atribuit acestor sume, apreciem ca in mod eronat organele de inspectie fiscala au redefinit baza de impunere pentru calculul impozitului pe profit, a calculat TVA de plata in sarcina societatii si a stabilit obligatii fiscale accesorii aferente debitelor principale, daca se are in vedere prevederile pct. 23 (aferente art. 21, alin. 1 Cod fiscal) si pct. 6, alin. (7) (aferente art. 128 Cod fiscal) din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 44/2004.

- din analiza dispozitiilor legale mentionate se retine ca pierderile tehnologice cuprinse in norma de consum proprie necesara pentru prestarea unui serviciu sunt cheltuieli deductibile integral, in conformitate cu art. 21, alin. (1) din Codul fiscal, iar atunci cand norma de consum este

stabilita de persoana impozabila, organul de inspectie fiscala poate modifica coeficientul stabilit, in scopul aplicarii art. 128, alin. (4), lit. d) din Codul fiscal, daca sunt indicii obiective ca pierderea tehnologica a fost supradimensionata.

- prin inspectia fiscala efectuata, organele de control au retinut ca societatea nu ar detine o norma proprie de consum, intrucat normele adoptate la nivelul societatii (Decizia nr. -/.....2008 si Decizia nr. -/2008) ar avea un caracter general, afirmand ca deciziile elaborate de societate nu contin o limita maxima admisa a pierderilor de gaze pe care sa o poata lua in considerare.

- trebuie observat ca la nivel national nu exista o norma de consum elaborata de Autoritatea Nationala de Reglementare in domeniul Energiei pentru piata gazelor naturale tocmai datorita dificultatilor de a determina cu exactitate consumul tehnologic (pierderile de gaze naturale din retelele de transport si distributie), astfel incat in acest domeniu singura posibilitate pentru asigurarea deductibilitati consumului tehnologic o reprezinta elaborarea unei norme proprii de consum.

- societatea a prezentat organelor de inspectie fiscala doua decizii interne elaborate si normele proprii de consum asociate (Decizia nr. -/2008, respectiv Decizia nr. -/.....2008 si normele de aplicare ale acestora), care stabilesc consumul specific pentru consumul tehnologic datorat erorilor de masurare a contoarelor, cuplarilor de noi conducte, bransamente, modernizari de conducte, neetanseitatilor prin imbinari demontabile, uzurii in exploatare a sistemului de etansare si consumului propriu.

- prin urmare, societatea a indeplinit conditia prevazuta de normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, elaborand o norma proprie de consum pe baza careia sa poata fi determinate pierderile tehnologice de asa maniera incat inclusiv organul de inspectie fiscala sa poata verifica realitatea si exactitatea calculelor societatii, norme care nu au fost anulate de catre organul fiscal si nici de catre o instanta de judecata.

- orice distribuitor de gaze naturale poate determina cu exactitate intrarile si iesirile din sistem, iar existenta unei diferente intre aceste doua elemente este o realitate pe care nici organele de inspectie fiscala nu o neaga, aceasta diferenta datorandu-se unor circumstante cum ar fi: erori de masurare ale contoarelor, ruperi accidentale de conducte, neetanseitatea, cuplarile de noi conducte, bransamente, consum propriu, toate aceste evenimente fiind de natura obiectiva survenite in cursul exploatarii sistemului de transport.

- din interpretarea prevederilor pct. 6, alin. (7) (fraza finala) ale normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal, rezulta ca organul de inspectie fiscala nu poate inlatura in totalitate pierderile tehnologice, ci eventual poate reduce coeficientul acestora ca urmare a unor "indicii obiective" cu privire la supradimensionarea lui in baza constatarilor unor

experti sau specialisti in domeniu, avand in vedere ca membrii echipei de inspectie fiscala nu au o pregatire in acest domeniu,

- mentionam ca prin obiectiunile formulate la raportul de inspectie fiscala am solicitat organului fiscal refacerea acestuia, cu aprecierea consumului tehnologic drept cheltuiala deductibila ca fiind singura solutie corecta, avand in vedere ca procentual consumul tehnologic inregistrat de societatea noastra este extrem de redus,

- sustinerile noastre privind efectuarea de catre organele de inspectie fiscala a unei expertize de specialitate pentru elucidarea starii de fapt fiscale au fost ignorate de catre echipa de inspectie fiscala. Dupa formularea obiectiunilor la raportul de inspectie fiscala nu a avut loc nici o audiere a reprezentantilor societatii, la dosarul inspectiei fiscale nu exista un proces verbal de audiere a contribuabilului, iar din cuprinsul deciziei de impunere lipseste orice trimitere la modul in care s-a facut aceasta audiere.

II. Prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-CJ -/.....2012, sunt retinute in sarcina petentei ca obligatii fiscale suplimentare contestate aferente perioadei verificate suma totala de y lei, reprezentand debit suplimentar (y lei), majorari de intarziere (y lei) si penalitati de intarziere (y lei) la sursele impozit pe profit si taxa pe valoarea adaugata.

Stabilirea acestor obligatii fiscale suplimentare in sarcina agentului economic s-a efectuat in baza masurilor rezultate din Raportul de inspectie fiscala incheiat la data de2012 si inregistrat la organul fiscal sub nr. F-CJ -/....2012, potrivit carora se retine ca societatea verificata nu a respectat prevederile legale in ceea ce priveste determinarea obligatiilor fiscale datorate bugetului de stat la sursele de impozitare la care au fost calculate diferente fata de obligatiile declarate la organul fiscal.

Astfel, organele de inspectie fiscala au constatat ca in perioada 2008-2010, agentul economic a inregistrat in evidenta contabila a societatii in contul 607-cheltuieli privind marfurile, respectiv contul 605-cheltuieli privind energia si apa, cheltuieli din pierderi de gaze naturale in suma totala de y lei (y lei in anul 2008, y lei in anul 2009 si y lei in anul 2010), care reprezinta in fapt cheltuieli nedeductibile la calculul profitului impozabil de natura stocurilor sau a activelor corporale constatate lipsa in gestiune ori degradate, pierderi de gaze care genereaza si obligativitatea platii taxei pe valoarea adaugata.

III. Luand in considerare constatarile organului de inspectie fiscala, motivele prezentate de agentul economic, documentele existente la dosarul cauzei, precum si actele normative in vigoare in perioada verificata referitoare la speta analizata, se retin urmatoarele:

Cauza supusa solutionarii este de a stabili daca S.C. CR S.R.L. cu sediul in mun. Cluj-Napoca, jud. Cluj datoreaza bugetului de stat obligatiile de plata stabilite suplimentar in sarcina sa prin Decizia de impunere nr. F-CJ -/.....2012, in conditiile in care societatea nu a calculat, retinut si virat obligatiile fiscale la sursele impozit pe profit si taxa pe valoarea adaugata conform prevederilor legislatiei in vigoare.

Perioada verificata:2008-.....2009 la sursa impozit pe profit,
.....2008-.....2010 la sursa TVA.

Obiectul de activitate: Distributia combustibililor gazosi, prin conducte, cod CAEN 3522.

In fapt, organele de control fiscal din cadrul Activitatii de Inspectie Fiscala Cluj-Serviciul Inspectie Fiscala nr. 3, au efectuat un control fiscal la S.C. CR S.R.L. cu sediul in mun. Cluj-Napoca, jud. Cluj, ce a avut ca obiectiv verificarea modului de calcul, inregistrare, declarare si virare a obligatiilor fata de bugetul de stat, constand in impozite si taxe.

Inspectia fiscala s-a efectuat in baza Avizului de inspectie fiscala nr. - /.....2012 este inregistrata in Registrul Unic de Control al societatii la nr. - /.....2011 si s-a desfasurat in perioada ...2011-....2012, fiind suspendata in perioada2011-....2011, respectiv perioada2011-.....2012 si a vizat ansamblu operatiunilor economice relevante in ceea ce priveste modul de stabilire a obligatiilor fiscale pe care societatea le datoreaza la sursele de impunere referitoare la impozitul pe profit, taxa pe valoarea adaugata, impozitul pe veniturile din dividende, impozit pe venitul nerezidentilor, impozit pe veniturile din salarii si contributi sociale.

In baza constatarilor din Raportul de inspectie fiscala incheiat la data de2012 rezultate in urma inspectiei fiscale efectuate, a fost emisa Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-CJ -/.....2012, prin care au fost stabilite in sarcina societatii obligatii fiscale suplimentare in suma totala de y lei, reprezentand debit suplimentar, majorari de intarziere si penalitati de intarziere la sursele impozit pe profit si taxa pe valoarea adaugata, obligatii fiscale pe care petenta le contesta partial, respectiv suma de y lei astfel cum este defalcata pe surse de impozitare in preambulul prezentei.

In ceea ce priveste diferenta in suma de y lei existenta intre obligatiile fiscale stabilite suplimentar prin actul administrativ atacat si suma contestata, se retine ca aceasta priveste debitele stabilite la sursa impozit pe profit (y lei), respectiv taxa pe valoarea adaugata (y lei).

De mentionat faptul ca, intrucat societatea contesta partial obligatiile fiscale privind debitele stabilite in sarcina sa la sursele impozit pe profit si taxa pe valoarea adugata, fara ca prin contestatia formulata sa precizeze cuantumul accesoriilor aferente debitelor contestate (stabilirea acestora nefiind efectuata nici de organele de inspectie fiscala prin referatul cu

propuneri de solutionare a contestatiei), organul insarcinat cu solutionarea contestatiei considera ca fiind atacate in totalitate majorarile si penalitatile de intarziere in suma totala de y lei stabilite suplimentar prin actul administrativ atacat, in speta facandu-se aplicarea pct. 2.1 din OPANAF nr. 2137/25.05.2011.

Prin urmare, din documentele existente la dosarul cauzei se retine ca petenta contesta actul administrativ fiscal mentionat mai sus, solicitand anularea in parte a obligatiilor fiscale stabilite suplimentar in sarcina sa la sursele impozit pe profit si taxa pe valoarea adaugata, aducand in sprijinul solicitarii sale argumentele prezentate in sinteza la pct. I al prezentei.

III.a Referitor la suma de y lei reprezentand debit la sursa impozit pe profit, respectiv suma de y lei reprezentand debit la sursa taxa pe valoarea adaugata.

Asa cum rezulta din constatările mentionate in Raportul de inspectie fiscala incheiat la data de2012, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. -/.....2012, in sarcina contribuabilei au fost stabilite obligatii fiscale reprezentand debit suplimentar in suma de y lei, la sursele impozit pe profit (y lei) si taxa pe valoarea adaugata (y lei), obligatii fiscale pe care petenta le contesta partial, respectiv suma de y lei reprezentand debit la sursele impozit pe profit (y lei) si taxa pe valoarea adaugata (y lei).

Stabilirea in sarcina societatii contestatoare a obligatiilor fiscale suplimentare contestate de catre aceasta se datoreaza inregistrarii in evidenta contabila a societatii in contul 607-"*cheltuieli privind marfurile*", respectiv contul 605-"*cheltuieli privind energia si apa*" a unor cheltuieli rezultate din pierderi de gaze naturale, pe care organele de inspectie fiscala le-a considerat ca fiind cheltuieli nedeductibile la calculul profitului impozabil, respectiv bunuri lipsa din gestiune, operatiune asimilata livrării de bunuri efectuate cu plata in ceea ce priveste taxa pe valoarea adaugata.

Din continutul documentelor existente la dosarul cauzei rezulta ca aceste pierderi de gaze naturale sunt in suma totala de y lei (y lei in anul 2008, y lei in anul 2009 si y lei in anul 2010) si se datoreaza, in opinia agentului economic, unor evenimente de natura obiectiva survenite in cursul exploatarei sistemului de transport si distributie cum ar fi: neetanseitatea, cuplarile de noi conducte/bransamente, ruperi accidentale de conducte, furturi de gaze naturale, erori de masurare a contoarelor, corectia de stare a contoarelor, consum propriu, cheltuieli pe care contribuabila le considera pierderi tehnologice si pe cale de consecinta ca fiind cheltuieli deductibile.

Aferent acestor cheltuieli inregistrate in evidenta contabila a societatii considerate ca nedeductibile fiscal, organele de inspectie fiscala au procedat la stabilirea in sarcina agentului economic a unei obligatii fiscale suplimentare contestate la sursa impozit pe profit in suma de y lei, din care

pentru anul 2008 in suma de y lei si pentru anul 2009 in suma de y lei, respectiv la sursa taxa pe valoarea adaugata in suma de y lei, din care pentru anul 2008 in suma de y lei, pentru anul 2009 in suma de y lei si pentru anul 2010 in suma de y lei.

Diferenta fata de evidenta contabila a societatii constatata la cheltuieli nedeductibile in anul 2008 este in suma totala de y lei (din care suma de y lei contestata de agentul economic reprezinta pierderi de gaze), a determinat diminuarea pierderii contabile inregistrata de agentul economic in suma de y lei, rezultand si un profit impozabil in suma de y lei, iar impozitul pe profit aferent fiind in suma de y lei.

Prin contestatia depusa agentul economic face referire la un impozit pe profit aferent anului 2008 in suma de y lei, rezultand ca urmare a aplicarii cotei de 16% asupra cheltuielilor contestate (y lei). In fapt cu aceste cheltuieli a fost anulata pierderea fiscala inregistrata in evidenta contabila a societatii in anul 2008 (y lei), pentru ca influenta acestora asupra impozitului pe profit sa se regaseasca in cuantumul impozitului stabilit suplimentar pentru anul 2009 cand profitul impozabil nu a mai fost redus cu pierderea din anul precedent.

Pentru a stabili daca petenta datoreaza bugetului de stat obligatiile fiscale de natura debitului la sursele impozit pe profit si taxa pe valoarea adaugata este necesar ca organul insarcinat cu solutionarea contestatiei sa se pronunte asupra caracterului de cheltuieli deductibile sau nedeductibile a unor sume inscrise de contribuabil in evidenta contabila a societatii in perioada 2008-2010 reprezentand pierderi de gaze naturale in sistemul de transport si distributie a acestora si pe care contribuabila le considera ca fiind pierderi tehnologice.

Solutionarea spetei dedusa judecatii, isi gaseste aplicarea in prevederile Legii nr. 571/22.12.2003, privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, precum si ale Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/22.01.2004.

Astfel, prevederile art. 19, alin.(1); art. 21, alin. (1) si alin. (4), lit. c) din Legea nr. 571/22.12.2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, referitor la calculul profitului impozabil si a impozitului pe profit, precizeaza:

“Art. 19 Reguli generale

(1) Profitul impozabil se calculeaza ca diferenta intre veniturile realizate din orice sursa si cheltuielile efectuate in scopul realizarii de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile si la care se adauga cheltuielile nedeductibile.

La stabilirea profitului impozabil se iau in calcul si alte elemente similare veniturilor si cheltuielilor potrivit normelor de aplicare”.

“Art. 21 Cheltuieli

"(1) Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate in scopul realizarii de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative in vigoare."

(4) Urmatoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

c) cheltuielile privind bunurile de natura stocurilor sau a activelor corporale constatate lipsa din gestiune ori degradate, neimputabile, pentru care nu au fost incheiate contracte de asigurare, precum si taxa pe valoarea adaugata aferenta, daca aceasta este datorata potrivit prevederilor titlului VI. Nu intra sub incidenta acestor prevederi stocurile si mijloacele fixe amortizabile, distruse ca urmare a unor calamitati naturale sau a altor cauze de forta majora, in conditiile stabilite prin norme;"

De asemenea, potrivit pct. 23, lit. e) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/22.01.2004, se precizeaza:

"23. In sensul art. 21 alin. (1) din Codul fiscal, sunt cheltuieli efectuate in scopul realizarii de venituri impozabile si urmatoarele:

[...] e) **pierderile tehnologice care sunt cuprinse in norma de consum proprie necesara pentru fabricarea unui produs sau prestarea unui serviciu**".

In contextul prevederilor legale de mai sus, se retine ca sunt cheltuieli efectuate in scopul realizarii de venituri numai cheltuielile efectuate pentru activitatea economica care au generat venituri impozabile, iar pierderile tehnologice sunt cheltuieli efectuate in scopul realizarii de venituri numai daca sunt cuprinse in norma de consum proprie necesara pentru fabricarea unui produs sau prestare a unui serviciu.

Ori, in situatia in care agentul economic nu a prezentat nici in timpul inspectiei fiscale si nici odata cu depunerea contestatiei norme de consum care sa cuantifice limitele pierderilor de gaze ocazionate de transportul si distributia acestora prin conducte, ele nu pot fi considerate ca fiind pierderi tehnologice si pe cale de consecinta cheltuieli efectuate in scopul realizarii de venituri care sa fie deductibile la calculul profitului impozabil.

In ceea ce priveste stabilirea in sarcina petentei a unui debit suplimentar la taxa pe valoarea adaugata in suma de y lei, aferenta valorii pierderilor de gaze naturale din perioada 2008-2010, aplicabile sunt prevederile art. 128, alin. (4), lit. d); alin. (8), lit. a)-c) si art. 125, alin. (1), pct. 6 din Legea nr. 571/22.12.2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, unde referitor la livrarea de bunuri se stipuleaza ca:

"Art. 128 Livrarea de bunuri

(4) **Sunt asimilate livrarilor de bunuri efectuate cu plata urmatoarele operatiuni:**

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

[...]. (8) Nu constituie livrare de bunuri, in sensul alin. (1):

a) bunurile distruse ca urmare a unor calamitati naturale sau a unor cauze de forta majora, astfel cum sunt prevazute prin norme;

b) bunurile de natura stocurilor degradate calitativ, care nu mai pot fi valorificate, precum si activele corporale fixe casate, in conditiile stabilite prin norme;

c) perisabilitatile, in limitele prevazute prin lege; [...].”

”Art. 125¹ Semnificatia unor termeni si expresii

(1) In sensul prezentului titlu, termenii si expresiile de mai jos au următoarele semnificatii:

[...]. 6. **bunuri reprezinta bunuri corporale mobile si imobile**, prin natura lor sau prin destinatie. Energia electrica, energia termica, **gazele naturale**, agentul frigorific si altele de aceasta natura **se considera bunuri corporale mobile**”.

De asemenea, prevederile pct. 6, din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/22.01.2004, aplicabile incepand cu data de 01.01.2010, se arata:

(6) Pierderile tehnologice stabilite potrivit legii sau, dupa caz, stabilite de persoana impozabila in norma proprie de consum nu intra sub incidenta prevederilor art. 128 alin. (4) lit. d) din Codul fiscal. Deducerea taxei pentru achizițiile de bunuri utilizate in activitati economice care dau nastere la pierderi tehnologice se realizeaza pe baza prevederilor generale ale art. 145 alin. (2) sau, după caz, ale art. 147 din Codul fiscal. Pierderile care depasesc normele de consum sunt asimilate livrarilor de bunuri conform art. 128 alin. (4) lit. d) din Codul fiscal. Atunci cand norma de consum este stabilita de persoana impozabila, organul de inspectie fiscala poate modifica coeficientul stabilit in scopul aplicarii art. 128 alin. (4) lit. d) din Codul fiscal, daca sunt indicii obiective ca pierderea tehnologica a fost supradimensionata”.

Potrivit prevederilor legale citate mai sus, se retine ca bunurile constatae lipsa din gestiune, categorie in care se incadreaza pierderile de gaze naturale stabilita ca diferenta intre cantitatea intrata in sistemul de transport si distributie si cantitatea iesita din acesta, este asimilata livrarilor de bunuri efectuate cu plata, pentru care societatea avea obligatia legala de a colecta taxa pe valoarea adaugata aferenta si de a fi virata bugetului de stat.

Intrucat organele de inspectie au constatat cu ocazia controlului fiscal efectuat ca agentul economic nu au dus la indeplinire aceste obligatii legale, au procedat la stabilirea in sarcina contribuabilei a unor obligatii fiscale suplimentare la sursa TVA in suma totala de y lei, prin aplicarea cotei de 19% asupra valorii pierderilor de gaze naturale inregistrate de

societate in perioada 2008-2010 in suma totala de y lei (y lei in anul 2008, y lei in anul 2009 si y lei in anul 2010).

Petenta contesta aceste masuri ale organelor de inspectie fiscala privind stabilirea in sarcina sa a obligatiilor fiscale reprezentand impozit pe profit si taxa pe valoarea adaugata invocand in sustinerea contestatiei depuse faptul ca acestea cheltuieli reprezenta in fapt pierderi tehnologice care in opinia sa sunt cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil si pentru care nu are obligatia colectarii taxei pe valoarea adaugata aferenta.

In acest sens contestatoarea se prevaleaza de existenta Deciziei nr. -/....2008 prin care se aproba cu titlu de norma interna proprie de calcul a consumului tehnologic "Ghidul pentru determinarea consumurilor tehnologice considerate pierderi de gaze naturale din retelele de transport si distributie", precum si de existenta Deciziei nr. -/.....2008 prin care se aproba cu titlu de norma interna proprie de calcul a consumului tehnologic "Lucrarea teoretica privind consumul tehnologic inregistrat in sistemele de distributie gaze naturale din Romania" intocmita de expertul extrajudiciar dr. ing. DC.

Din analiza lucrarii "Ghidul pentru determinarea consumurilor tehnologice considerate pierderi de gaze naturale din retelele de transport si distributie" organele de inspectie fiscala au retinut ca aceasta cuprinde formule de calcul pentru diversi indicatori specifici activitatii din domeniul transportului si distributiei gazelor naturale, fara ca ea sa indeplineasca cerintele unor norme proprii de consum, respectiv o limita maxima admisa a pierderilor de gaze pentru societatea contestatoare.

Prin definitie norma de consum reprezinta forma de exprimare si de comensurare a nevoilor de consum care reflecta cantitatea maxima de materii prime, materiale, combustibil, energie, etc. ce se poate consuma pentru realizarea unei unitati de produs sau pentru executarea unui serviciu. Agentul economic prin Decizia nr. -/.....2008, invocata in sustinerea contestatiei nu a stabilit o limita maxima admisa pe categorii de pierderi, astfel incat organul de inspectie fiscala sa poata verifica modul in care societatea se incadreaza in limitele stabilite de norma de consum, respectiv depasirile inregistrate pentru ca doar acestea sa fie considerate ca fiind cheltuieli nedeductibile.

Inexistenta unei norme de consum bine determinate privind pierderile de gaze in sistemul de transport si distributie, permite agentului economic sa inregistreze ca si cheltuieli deductibile intreaga valoare a potentialelor pierderi de gaze, fara insa ca nivelul acestora sa se poata raporta la o anumita valoare care sa exprime consumul real de gaze necesar pentru realizarea obiectului sau de activitate.

Ori, faptul ca documentul prezentat de catre petenta nu cuprinde o limita maxima a pierderilor de gaze, face ca organele de inspectie fiscala sa fie in imposibilitatea de a stabili daca societatea se incadreaza in limitele

unor pierderi tehnologice care sunt acceptate pentru prestarea unor servicii catre terti, in situatia de fata transportul si distributia gazelor naturale si care sa se incadreze in prevederile pct. 23, lit. e) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/22.01.2004.

De subliniat este faptul ca, desi agentul economic sustine ca existenta Deciziei nr. -/2008 prin care se aproba cu titlu de norma interna proprie de calcul a consumului tehnologic "Ghidul pentru determinarea consumurilor tehnologice considerate pierderi de gaze naturale din retelele de transport si distributie" pentru perioada ...2008-....2008, se constata ca insusi societatea in trimestru I 2008 include suma de y lei (reprezentand pierderi gaze din suma totala de y lei) ca fiind cheltuiala nedeductibila la calculul profitului impozabil, pentru care calculeaza si taxa pe valoarea aferenta in suma de y lei si fara a se mai efectua corectii pana la sfarsitul anului.

In ceea ce priveste invocarea Deciziei nr. -/....2008 prin care se aproba cu titlu de norma interna proprie de calcul a consumului tehnologic "Lucrarea teoretica privind consumul tehnologic inregistrat in sistemele de distributie gaze naturale din Romania" se retine ca lucrarea la care face trimitere aceasta decizie este realizata de catre expertul extrajudiciar dr. ing. DC in baza Contractului nr. ..., incheiat de societatea contestatoare cu S.C. CE S.R.L. M....., avand ca obiect inlocuirea Normei interne de consum tehnologic conform Codului fiscal.

In urma unui control incrucisat efectuat de catre organele fiscale din cadrul D.G.F.P. Sibiu la societate mentionata in perioada-.....2011, d-l DC in calitate de director al societatii mentioneaza referitor la acest contract, urmatoarele: *"... am stabilit necesitatea realizarii unei parti teoretice, Lucrarea teoretica privind consumul tehnologic in sistemele de distributie gaze naturale din Romania, care ulterior sa fie verificate in practica prin preluarea de date din teren, care ulterior validarii lor vor permite elaborarea propriu-zisa a lucrarii Norme interne de consum tehnologic conform Codului fiscal. Lipsa datelor suficiente elaborarii/finalizarii punctului 1 din anexa 1 la contract, precum si modificarea Codului fiscal a facut sa nu finalizez lucrarea pana in prezent"*.

Fata de aspectele semnalate de catre autorul lucrarii mentionate, rezulta cu claritate faptul ca Decizia nr. -/.....2008 prin care se aproba cu titlu de norma interna proprie de calcul a consumului tehnologic "Lucrarea teoretica privind consumul tehnologic inregistrat in sistemele de distributie gaze naturale din Romania" nu reprezinta in fapt o norma proprie de consum, fiindca asa cum reiese din insusi titlul lucrarii aceasta are doar caracter general nefiind adaptata conditiilor proprii ale societatii verificate, iar elaborarea unor norme de consum nu a fost realizata.

Din cele mentionate mai sus, rezulta ca prin solicitarea petentei privind elaborarea unor norme de consum de catre S.C. CE S.R.L. M.....,

denota, daca mai era necesar, faptul ca societatea nu avea astfel de norme, iar din declaratia facuta de catre reprezentantul societatii careia i s-a solicitat realizarea acestora se retine ca lucrarea nu a fost finalizata pana in prezent (.....2011), ceea ce conduce la constatarea ca pe toata perioada supusa verificarii S.C. CR S.R.L. Cluj-Napoca nu detinea norme de consum care sa confere pierderilor de gaze naturale inregistrate in evidenta contabila, caracterul de cheltuieli deductibile.

Avand in vedere considerentele mentionate mai sus, se constata ca pierderile de gaze inregistrate de CR nu reprezinta cheltuieli aferente realizarii de venituri, reprezentand in fapt cheltuieli nedeductibile la calcul profitului impozabil conform prevederilor art. 21, alin. (4), lit. c) din Legea nr. 571/22.12.2003 privind Codul Fiscal, respectiv "*cheltuieli privind bunurile de natura stocurilor sau a activelor corporale constatate lipsa in gestiune ori degradate, neimputabile, pentru care nu au fost incheiate contracte de asigurare, precum si TVA aferenta, daca aceasta este datorata potrivit prevederilor titlului VI*", iar incadrarea acestor pierderi de gaze ca fiind lipsa in gestiune genereaza obligativitatea platii TVA, operatiunea devenind asimilata livrarilor de bunuri in baza prevederilor art. 128, alin. (4), lit. d) din Legea nr. 571/22.12.2003 privind Codul Fiscal.

Invocarea de catre petenta a faptului ca pentru perioada verificata se constata o scadere a cuantumului acestor pierderi inregistrate de societate de la un an la altul, nu are relevanta in solutionarea favorabila a contestatiei, atata timp cat nivelul acestora nu are un etalon cu care sa poata fi comparate, etalon care il poate reprezenta o norma de consum care este stabilita la nivel national de catre o autoritate competenta, sau la nivel de societate pe baza unor studii de specialitate.

Concluzionand asupra aspectelor prezentate, organul de solutionare a contestatiei retine ca potrivit dispozitiilor art. 6 din O.G. nr. 92/24.12.2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala, referitoare la exercitarea dreptului de apreciere, se prevede ca: "***Organul fiscal este indreptatit sa aprecieze, in limitele atributiilor si competentelor ce ii revin, relevanta starilor de fapt fiscale si sa adopte solutia admisa de lege, intemeiata pe constatari complete asupra tuturor imprejurarilor edificatoare in cauza***".

Prin urmare, avand in vedere considerentele prezentate, prevederile legale citate mai sus, se constata ca organele de inspectie fiscala in mod legal au considerat ca aceste cheltuieli nu se incadreaza in categoria pierderilor tehnologice in conformitate cu prevederile legale enuntate in cuprinsul prezentei, procedand pe cale de consecinta la stabilirea unor obligatii fiscale suplimentare la sursele impozit pe profit si taxa pe valoarea adaugata.

Facem totodata precizarea ca, in sensul considerentelor mentionate in cuprinsul prezentei decizii s-a pronuntat si Directia Generala de Metodologii Fiscale, Indrumare si Asistenta a Contribuabililor din cadrul ANAF prin adresa nr. -/-/.....2011, exprimata la solicitarea organelor de inspectie fiscala din cadrul D.G.F.P. a jud. Cluj prin adresa nr. -/.....2011.

Avand in vedere cele retinute anterior, in temeiul art. 216, alin. (1) din O.G. nr. 92/24.12.2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborat cu prevederile pct. 11.1 lit. a) din O.P.A.N.A.F. nr. 2137/25.05.2011 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, potrivit carora *“contestatia poate fi respinsa ca neantemeiata, in situatia in care argumentele de fapt si de drept prezentate in sustinerea contestatiei nu sunt de natura sa modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat”*, se va respinge ca neantemeiata contestatia societatii formulata impotriva Deciziei privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-CJ -/.....2012, pentru suma de y lei, reprezentand debit suplimentar la sursele impozit pe profit (y lei), respectiv taxa pe valoarea adaugata (y lei).

III.b Referitor la obligatiile accesorii in suma totala de y lei, reprezentand majorari de intarziere (y lei) si penalitatile de intarziere (y lei) la sursele impozit pe profit si taxa pe valoarea adaugata.

Aceste obligatii fiscale suplimentare datorate bugetului de stat sunt aferente debitelor de plata stabilite suplimentar in sarcina petentei prin actul administrativ fiscal atacat la sursele impozit pe profit si TVA, inclusiv pentru debitele care nu sunt atacate de catre societate si se prezinta astfel:

- y lei majorari intarziere aferente impozit pe profit,
- y lei penalitati intarziere aferente impozit pe profit,
- y lei majorari intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata,
- y lei penalitati intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata.

Intrucat potrivit celor prezentate la punctul III.a al prezentei, in sarcina contestatoarei au fost mentinute ca datorate debitele de natura impozitului pe profit si taxei pe valoarea adaugata aferente perioadei 2008-2010 contestate de catre petenta, se constata ca aceasta datoreaza si suma de y lei cu titlu de accesorii aferente debitelor datorate, conform principiului de drept **“accessorium sequitur principale”**.

In drept, spetei analizate ii sunt aplicabile prevederile art. 119, alin. (1), art. 120 alin. (1) si (7) ale Cap. 3 din Ordonanta Guvernului nr. 92/24.12.2003 republicata, privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, aplicabile pana la 01.07.2010, respectiv dispozitiile art. 119, art. 120 si art. 120¹ ale aceluiasi act normativ, astfel cum au fost modificate prin O.U.G. nr. 39/21.04.2010 pentru modificarea si

completarea Ordonantei Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, aplicabile incepand cu data de 01.07.2010.

In ceea ce priveste cuantumul dobanzilor sau majorarilor de intarziere in suma totala de y lei, acestea au fost stabilite prin aplicarea cotei de 0,1% (pentru perioada ...2008-30.06.2010), cota 0,05% (pentru perioada 01.07.2010-30.09.2010), respectiv cota 0,04% (pentru perioada 01.10.2010-.....2012), asupra debitelor stabilite ca datorate de catre contribuabila bugetului de stat la cele doua surse de impozitare (impozit pe profit si TVA) aferente activitatii desfasurate in perioada verificata (anexa nr. 1 si nr. 2.b la RIF).

Referitor la penalitatile de intarziere in suma de y lei, acestea au fost calculate prin aplicarea cotei de 15% asupra debitelor datorate la sursele impozit pe profit (y lei) si taxa pe valoarea adaugata (y lei), in conformitate cu prevederile art. 119 si art. 120¹ din O.G. nr. 92/24.12.2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala, astfel cum au fost modificate de prevederile O.U.G. nr. 39/21.04.2010 pentru modificarea si completarea Ordonantei Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, prevederi legale in vigoare la data incheierii actului administrativ fiscal atacat.

Obligatiile fiscale accesorii in suma totala de y lei care fac obiectul cauzei supusa analizei la acest punct, sunt aferente intregului debitul retinut in sarcina petentei prin actul administrativ atacat, inclusiv celor care nu au fost contestate de catre societate, cu precizarea ca nici contestatoarea si nici organele de inspectie fiscala nu au procedat la calcularea accesoriilor aferente debitelor contestate.

Asa fiind, in contextul considerentelor de mai sus, se constata ca sustinerile petentei nu sunt justificate si pe cale de consecinta aceasta datoreaza bugetului consolidat al statului si accesoriile aferente obligatiilor fiscale datorate pentru activitatea desfasurata in perioada verificata, astfel incat contestatia formulata de contribuabila referitoare la aceste capete de cerere, urmeaza a fi respinsa ca neantemeiata pentru suma de y lei reprezentand majorari (dobanzi) de intarziere si penalitati de intarziere la sursele impozit pe profit si taxa pe valoarea adaugata.

III.c Referitor la invocarea de catre petenta a faptului ca punctul sau de vedere exprimat cu ocazia discutiei finale nu a fost luat in seama de catre organele de inspectie fiscala.

Fata de acest aspect invocat facem precizarea ca el nu corespunde realitatii atata timp cat in Cap. VI - Discutia finala cu contribuabilul, la pct. 1 este prezentata o sinteza a punctului de vedere al contribuabilului, iar la pct. 2 sunt prezentate "Concluzii asupra analizei punctului de vedere al contribuabilului", cu mentiunea ca procedurile privind realizarea inspectiei

fiscale nu stipuleaza obligativitatea incheierii unui Proces Verbal privind audierea contribuabilului.

In ceea ce priveste faptul ca in Decizia de impunere nu s-au facut referiri cu privire la punctul de vedere al contribuabilei, precizam ca emiterea acestui act administrativ fiscal este reglementat de prevederile Ordinului nr. 972/13.06.2006 privind aprobarea formularului "Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscala", cu modificarile si completarile ulterioare, iar modul lui de completare se efectueaza conform instructiunilor prevazute in anexa nr. 2 al acestui act normativ.

Pentru considerentele aratate si in temeiul prevederilor legale enuntate in cuprinsul prezentei, coroborate cu dispozitiile art. 209, alin. (1), lit. a); art. 210, alin. (1) si ale art. 216, alin. (1) din Ordonanta Guvernului 92/24.12.2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala (Monitorul Oficial nr. 513/31.07.2007) cu modificarile si completarile ulterioare, se

DECIDE:

1. Respingerea ca neantemeiata a contestatiei formulata de **S.C. CR S.R.L.** cu sediul in mun. Cluj-Napoca, str., nr. jud. Cluj, C.U.I., pentru suma totala de **y lei**, stabilita suplimentar prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-CJ -/.....2012, reprezentand debit suplimentar, majorari de intarziere si penalitati de intarziere la sursele impozit pe profit si taxa pe valoarea adaugata, dupa cum urmeaza:

- y lei debit suplimentar impozit pe profit,
- y lei majorari intarziere aferente impozit pe profit,
- y lei penalitati intarziere aferente impozit pe profit,
- y lei debit suplimentar taxa pe valoarea adaugata,
- y lei majorari intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata,
- y lei penalitati intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata.

2. Comunicarea Deciziei de solutionare a contestatiei catre petenta, respectiv Activitatea de Inspectie Fiscala Cluj.

Prezenta decizie poate fi atacata la Curtea de Apel Cluj, in termen de 6 luni de la comunicare.

DIRECTOR EXECUTIV