



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agenția Națională de
Administrare Fiscală**

**Direcția Generală de Soluționare a
Contestațiilor**



Str. Apolodor nr. 17
sector 5, București
Tel : +021 319 97 54
Fax : +021 336 85 48
e-mail : Contestatii.ANAF@mfinante.ro

DECIZIA NR. 207 / 2012

privind soluționarea contestației depusă de
S.C .X. SRL din .X., județul .X., înregistrată la Direcția generală de soluționare
a contestațiilor - Agenția Națională de Administrare Fiscală sub
nr.906061/17.01.2012

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția Regională pentru Accize și Operațiuni Vamale .X. prin adresa nr..X./10.01.2012 înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor - Agenția Națională de Administrare Fiscală sub nr.X/17.01.2012 asupra contestației formulate de **S.C .X. SRL** cu sediul în .X., str.X, nr.X, județul .X., Cod unic de înregistrare RO X.

S.C .X. SRL contestă Decizia de impunere nr.R-DJ 6/.X./20.12.2011 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.R-DJ 6/.X./20.12. 2011 de Direcția Regională pentru Accize și Operațiuni Vamale .X. pentru suma totală de .X. lei reprezentând:

- .X. lei accize alcool etilic;

- .X. lei dobânzi și penalități de întârziere aferente accizelor;

În raport de data comunicării Deciziei de impunere nr R-DJ 6/.X./20.12.2011, respectiv **27.12.2011**, așa cum reiese din confirmarea de primire, aflată în copie la dosarul cauzei, contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.207 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, fiind înregistrată la [Direcția Regională](#) pentru Accize și Operațiuni Vamale .X. la data de **05.01.2012**, așa cum rezultă din ștampila aplicată de serviciul registratură pe originalul contestației, aflată la dosarul cauzei.

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală constatând că sunt îndeplinite dispozițiile art.205, art.206, art.207 alin.(1) și art.209 alin.(1) litera c) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, la data depunerii contestației, societatea regăsindu-se în anexa 2 la poziția X din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2730/2010 privind organizarea activității de administrare a marilor contribuabili, cu modificările și completările ulterioare, este legal investită să se pronunțe asupra contestației formulată de **S.C .X. SRL**.

I. În susținerea cauzei, contestatoarea aduce următoarele argumente:

Contestatoarea arată că produsul livrat de societate, bioetanol este un alcool în conformitate cu prevederile alin.(29) al pct.83 de la Titlul VII din normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, care se încadrează tarifar la poziția X.

Bioetanolul este un alcool denaturat, întrucât este impropriu consumului uman, fiind un produs cu destinație specială, utilizat îndeosebi în industria energetică.

Contestatoarea menționează câteva elemente privind parametrii chimici ai acestui produs, având la baza procedura tehnologică de distilare.

Nr. Crt.	Denumire caracteristică	Bioetanol
1.	Densitate la 15 °C, kg/m ³	X
2.	Densitate la 20°C, kg/m ³	X
3.	Masa moleculară a vaporilor, Mv, lb/lb-mol	X
4.	Conținut de etanol, % v/v	X

Având în vedere cele de mai sus, contestatoarea prezintă următoarele elementele esențiale ale produsul bioetanol realizat de societate:

a) este un produs lichid, ceea ce face ca încărcarea – descărcarea acestuia în diverse recipiente să se realizeze prin proceduri de împingere (mecanic prin utilizarea de pompe) sau prin scurgere;

b) este un produs cu grad înalt de solvabilitate, (de exemplu, densitatea apei este X Kg/m³ la 4°C);

c) este un produs a cărei determinare de masă se realizează uzual în funcție de densitate pentru o temperatură medie de 15°C. La 20°C densitatea este de X kg/m³ ceea ce evident duce la abateri de derminare de masă importante la o diferență de temperatură de doar 5°C. Mai mult decât atât, la temperaturi sub 10°C când densitatea crește, din punctul de vedere al volumului apar contracții ce determină volume mai mici;

d) este un produs impropriu consumului uman.

Contestatoarea susține că toate aceste elemente sunt cele care stau la baza studiilor, în ceea ce privește abaterile admise în procedurile de stocare, încărcare – descărcare și determinare, **ce pot fi considerate pierderi.**

În acest sens, contestatoarea arată că există studiile întocmite de S.C .X. SA privind coeficienții maximi de consumuri tehnologice, specifici activității de depozitare, manipulare, distribuție și transport pentru un produs energetic, precum și acte normative (Protocolul din 3 iunie 1999 pentru modificarea Convenției privind transporturile internaționale feroviare (COTIF), aprobat prin Ordonanța Guvernului nr.69/2001 și Legea nr.53/2002) prin care se acceptă pierderi tehnologice de până la 0,5% pentru produse energetice, similar însă bioetanolului.

Aceste acte normative invocate mai sus stipulează care sunt pierderile admise pentru produse energetice lichide în general, prevederi care sunt

aplicabile prin similitudine și bioetanolului, un produs utilizat în totalitate în industria energetică.

Totodată, contestatoarea menționează că din livrările de bioetanol efectuate de societate, o pondere semnificativă o dețin livrările intracomunitare de bioetanol în regim suspensiv de accize, livrări efectuate în regim de tip multimodal (cale ferată + nave cu încărcări și descărcări succesive).

Contestatoarea invederează că pierderile au fost constatate la încheierea deplasării în regim suspensiv de accize a produsului bioetanol, susținând că existența unor diferențe cantitative se poate datora:

a) abateri de calibrare admise între mijloacele de măsurare utilizate la expeditor și la destinatar;

b) diferențele de temperatură la care se fac măsurătorile la expeditor și la destinatar;

c) imposibilitatea practică de golire totală a rezervoarelor la destinație;

d) faptul că determinările la expediție și la destinație sunt determinări volumetrice.

Societatea contestatoare consideră că nu datorează accize pentru diferențele cantitative întrucât conform art.206 ⁷ din Codul fiscal și a pct.73 alin.(3), lit.c) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aceasta nu constituie eliberare pentru consum.

Contestatoarea susține că aceste dispoziții legale sunt interpretate în mod eronat de organele de control, în sensul că societatea s-ar face vinovată de nereguli care să genereze plata accizelor aferente “așa -ziselor“ lipsuri.

În opinia societății nu există nicio lipsă, ci doar diferențe datorate determinărilor de măsurare generate de caracteristicile fizico-chimice ale produsului.

Organele de control nu au stabilit în cazul în care sunt lipsuri la destinație, dacă acestea sunt reale sau sunt deficiențe de determinare.

Contestatoarea arată că organele de control nu au înțeles esența prevederilor legale privind închiderea regimului suspensiv pentru produsele accizabile, în special în cazul livrărilor intracomunitate pe parcursul cărora nu s-a constatat nicio neregulă, iar diferențele cantitative se stabilesc la recepția produselor accizabile în statul membru de destinație.

Contestatoarea susține că de fapt, nu societatea era cea care trebuia să răspundă de acele pierderi, dacă acestea sunt pierderi nejustificate și constituie abateri reglementate ca atare în legislație, în conformitate cu prevederile Directivei CE 118/2008, art.7 și respectiv cele din Codul fiscal, art.206 ⁷.

Contestatoarea invocă art.206 ^41 alin.(1) din Codul fiscal, în sensul că atunci când s-a produs o neregulă în cursul unei deplasări de produse accizabile în regim suspensiv de accize care a dus la eliberarea pentru consum a acestora în conformitate cu art.206^7, alin.(1), lit.a) se consideră că eliberarea pentru consum are loc în statul membru în care s-a produs neregula.

Totodată, în conformitate cu art.206 ^41 alin.(2) din Codul fiscal, contestatoarea susține că în cazul în care pe parcursul unei deplasări a produselor accizabile în regim suspensiv de accize, a fost depistată o neregulă care a dus la eliberarea pentru consum a acestora în conformitate cu art.206^7 alin.(1), lit.a) și nu este posibil să se determine unde s-a produs neregula, se consideră că aceasta s-a produs în statul membru și la momentul în care aceasta a fost depistată.

Prin urmare, contestatoarea consideră că atunci când pe parcursul deplasării nu s-a înregistrat nicio abatere sau neregulă, regimul accizelor pentru diferențele cantitative în minus de bioetanol se stabilește de statul membru care constată diferențele respective, potrivit condițiilor de exigibilitate și nivelului accizelor aplicate în acest stat membru, având în vedere 206^6 și art. 206^7 din Codul fiscal.

Contestatoarea susține că în cazul societății constatarea unei diferențe în minus la destinație nu poate fi asimilată prevederilor privind abaterile pe timpul deplasării în regim suspensiv de accize, organele de control nu au constatat niciun eveniment de natura abaterii, care să fie în culpa societății, respectiv:

- plusuri de stocuri în antrepozitul expeditorului;
- erori la întocmirea documentelor administrative de însoțire aferente;
- sigilii neconforme;
- introducerea ilegală în consum de bioetanol, aparținând societății.

Contestatoarea invocă dispozițiile pct.73 alin.(2) lit.b) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, în sensul că: *“nu se consideră eliberare pentru consum distrugerea totală sau pierderea iremediabilă de produse accizabile, dacă acestea intervin în timpul în care se află într-un regim suspensiv de accize și dacă produsul nu este disponibil pentru a fi folosit în România datorită evaporării sau altor cauze care reprezintă rezultatul natural al producerii, deținerii sau deplasării produselor”*.

Totodată, potrivit alin.(3) ale pct.73 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, produsele accizabile aflate în situația de mai sus trebuie să se încadreze în normele tehnice ale utilajelor și instalațiilor, sau în coeficienții maximi de pierderi specifice activităților de depozitare, manipulare și transport prevăzuți în studiile realizate de persoane juridice abilitate la solicitarea

antrepozitarului interesat, prevedere aplicabilă antrepozitelor fiscale din România.

Întrucât bioetanolul este destinat exclusiv utilizării în producția de produse energetice, societatea a solicitat realizarea unui studiu pentru acest produs către S.C .X. SA, studiu care a fost avizat de Ministerul Economiei Comerțului și Mediului de Afaceri.

Societatea a prezentat organelor de control contractele încheiate cu partenerii în care se evidențiază în mod clar la art.5 faptul că abaterile de determinare la destinație nu pot fi puse în culpa societății, căci partenerii au acceptat încă de la semnarea contractelor că pot exista abateri de determinare la recepția unui astfel de produs.

Contestatoarea precizează că la art.7 - termeni de livrare, din contract este înscrisă mențiunea FOB Constanța ("franco la bord Constanța") și conform INCOTERMS 2010, din momentul încărcării pe navă și întocmirii documentelor de transport tip "via mare" (implicat din momentul acceptării cantității încărcate și înscrise în conosament) răspunderea asupra produsului deplasat nu mai aparține societății.

Contestatoarea susține că în conformitate cu Directiva 2008/118/CE, în situația în care sunt constatate diferențe în minus la recepție, dacă acestea nu sunt din categoria pierderilor acceptate, responsabilul este operatorul economic beneficiar al livrării, din moment ce acolo a fost depistată neregula.

Simplul fapt că autoritățile competente la destinație au menționat pe rapoartele de primire ale documentelor administrative de însoțire "primire acceptată, dar nesatisfăcătoare", nu înseamnă că livrările au fost efectuate în condiții ce pot fi considerate nereguli, în sensul prevederilor art.38 din Directiva 2008/118/CE.

Față de cele arătate mai sus, contestatoarea solicită desființarea în totalitate a Deciziei de impunere nr.R-DJ 6/.X./20.12.2011 și a Raportului de inspecție fiscală nr.R-DJ 6/.X./20.12.2011, anularea debitului stabilit în sarcina societății în sumă de .X. lei reprezentând accize și respectiv suma de .X. lei reprezentând majorări de întârziere.

II. Prin Raportul de inspecție fiscală nr.R-DJ 6/.X./20.12.2011 organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Regionale pentru Accize și Operațiuni Vamale .X. au consemnat următoarele:

Cu ocazia recepției la destinație a alcoolului etilic- bioetanol, conform mențiunilor înscrise în rapoartele de primire (pct.6 lit.b din cuprinsul acestora), respectiv a certificărilor din rubrica "C" din documentele administrative de

însoțire, în cazul livrărilor efectuate către antrepozite fiscale .X. .X. SA .X., aparținând S.C .X. XSRL, X B.V. și X SRL Italia, ambele aparținând firmei X SA Belgia și X SA X Polonia, aparținând firmei X GmbH Germania, s-au constatat o serie de diferențe cantitative în minus privind produsul bioetanol.

- pentru un număr de 7 livrări de alcool etilic - bioetanol având ca destinatar antrepozitul .X. .X. SA .X., la recepționarea la destinație a cantităților livrate s-au constatat diferențe cantitative în minus totalizând cantitatea de X litri;

- pentru un număr de 7 livrări de alcool etilic - bioetanol având ca destinatar antrepozitul X B.V. – Olanda, la recepționarea la destinație a cantităților livrate s-au constatat diferențe cantitative în minus totalizând cantitatea de X litri;

- pentru un număr de 3 livrări de alcool etilic - bioetanol având ca destinatar antrepozitul X Polonia, la recepționarea la destinație a cantităților livrate s-au constatat diferențe cantitative în minus totalizând cantitatea de X litri;

- pentru un număr de 10 livrări de alcool etilic - bioetanol având ca destinatar antrepozitul X SRL Italia, la recepționarea la destinație a cantităților livrate s-au constatat diferențe cantitative în minus totalizând cantitatea de X litri.

Pentru fiecare dintre diferențele cantitative în minus de produse accizabile supuse deplasării în regim suspensiv, Direcția județeană pentru accize și operațiuni vamale .X., ca autoritate vamală competentă, a solicitat în scris, expeditorului **S.C .X. SRL** prezentarea modului de soluționare a acestor diferențe precum și dacă a fost calculată, declarată și achitată acciza aferentă acestor diferențe cantitative.

Față de solicitările Direcției județene pentru accize și operațiuni vamale .X., **S.C .X. SRL** justifică în scris aceste diferențe, astfel:

- diferențele cantitative în minus “se încadrează în coeficienți maximi de consumuri tehnologice, specifici activității de depozitare, manipulare, distribuție și transport aprobați pentru bioetanol” cu trimitere la Studiul privind coeficienți maximi de consumuri tehnologice, specifici activității de depozitare, manipulare, distribuție și transport pentru bioetanol, întocmit de S.C .X. SA X, companie de cercetare, inginerie tehnologică și proiectare pentru industria extractivă de petrol și gaze;

- diferențele cantitative în minus “se încadrează în coeficienți maximi acceptați ca pierdere în timpul transportului pentru mărfurile lichide care prin natura lor suferă în general o pierdere de greutate în parcurs – toleranța poate fi de 2 procente din masă. Toleranța este menționată la art.31, pct.1 lit.a valabilă pentru traficul internațional de mărfuri în COTIF”, cu trimitere la Protocolul din 03 iunie 1999 pentru modificarea Convenției privind transporturile internaționale

feroviare (COTIF), aprobat prin Ordonanța Guvernului nr.69/30.08.2001 și Legea nr.53/16.01.2002;

- diferențele cantitative în minus “se încadrează în coeficienți maximi de consumuri tehnologice, specifici activității de depozitare, manipulare, distribuție și transport aprobați pentru bioetanol în studiul realizat de S.C .X. SA” cât și în limitele admise de legislația statelor comunitare de destinație – Italia, Polonia și Olanda;

- de asemenea, în plus societatea argumentează că aceste diferențe în minus se datorează claselor de precizie ale utilajelor și instalațiilor de cântărire care pot înregistra erori de cântărire;

- **S.C .X. SRL** concluzionează că nu datorează accize pentru cantitățile respective întrucât conform art.206 ^7 din Codul fiscal și a Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal, respectiv pct.73 alin.(3), lit.c) “aceasta nu constituie eliberare pentru consum”.

Diferențele cantitative în minus au fost consemnate în rapoartele de primire și respectiv în procesele verbale de recepție întocmite la destinație (în cazul antrepozitarului .X. .X. SA) respectiv în rapoartele de primire a produsului accizabil (mențiunile de la pct.6 lit.b) din cuprinsul acestora) în celelalte cazuri, prin care se încheie deplasarea produselor în regim suspensiv de accize pentru cantitățile recepționate efectiv, diferențele în minus fiind acceptate de destinatar și totodată comunicate expeditorului.

Din verificările efectuate și a documentelor puse la dispoziție organelor de control nu au fost constatate, pe parcursul deplasărilor în regim suspensiv al produsului alcool etilic-bioetanol, finalizate cu consemnarea de diferențe cantitative în minus, distrugerii totale sau pierderi iremediabile a acestui produs, ca urmare a unui caz fortuit ori de forță majoră sau ca o consecință a autorizării de către autoritatea competentă, în sensul art.206 ^7, alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv pct.73 alin.(2), lit.a) și lit.c) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, astfel încât aceste diferențe să nu fie considerate eliberare pentru consum.

În ceea ce privește îndeplinirea de către expeditor a obligațiilor prevăzute la pct.73 alin.(3) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, organele de control au constatat următoarele:

- **S.C .X. SRL** a evidențiat diferențele cantitative de alcool etilic-bioetanol în procese verbale, respectând astfel dispozițiile pct.73 alin.(3) lit.b) din actul normativ sus menționat;

- diferențele cantitative de alcool etilic-bioetanol sunt evidențiate și înregistrate în contabilitatea societății conform prevederilor pct.73 alin.(3) lit.d) din același actul normativ;

- societatea nu deține și nu a pus la dispoziția organelor de control normele tehnice ale utilajelor și instalațiilor utilizate în activitatea de producere a bioetanolului, obligație prevăzută la pct.73 alin.(3) lit.c) din actul normativ menționat.

În ceea ce privește îndeplinirea de către expeditor a obligațiilor prevăzute la pct.73 alin.(3) lit.c) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, **S.C .X. SRL** a depus la autoritatea competentă un Studiu privind coeficienții maximi de consumuri tehnologice, specifici activității de depozitare, manipulare, distribuție și transport pentru bioetanol, întocmit de S.C .X. SA .X., companie de cercetare, inginerie tehnologică și proiectare pentru industria extractivă de petrol și gaze, cu intenția de a demonstra că diferențele în minus constatate la destinatarii interni și intracomunitari sunt ca urmare a cauzelor ce țin de natura produselor, în sensul art.206 ^7, alin.(5) și alin.(6) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Studiul fiind întocmit pentru produsul bioetanol, produs ce se încadrează la poziția tarifară 2207.10.00 – alcool etilic conform precizărilor din adresele Autorității Naționale Vamale nr.X, X, X/TFN/17.11.2009, respectiv nr.X, X, X/TFN/02.08.2010 (anexele nr.X, X, la actul de control contestat).

Mai mult, în autorizația de antrepozit fiscal nr.R00XPP01 emisă de Comisia pentru autorizarea operatorilor de produse supuse accizelor armonizate pentru antrepozitarul **S.C .X. SRL**, este indicat ca produs ce poate fi realizat, în regim suspensiv de accize, produsul finit alcool etilic –bioetanol, cod produs S300.

Din analiza studiului se constată că acesta a avut în vedere la stabilirea coeficienților de consumuri tehnologice și deci implicit a pierderilor de bioetanol ce intervin pe parcursul activității de depozitare, manipulare, distribuție și transport, destinația finală a bioetanolului (aceea de produs energetic) și nu natura reală a produsului (depozitat, manipulat, distribuit și transportat) aceea de alcool etilic.

Organele de control au constatat că chiar dacă destinația naturală a produsului este una energetică, societatea a produs și livrat în fapt alcool etilic, așa cum este încadrat și clasificat în Sistemul armonizat de denumire și clasificare a mărfurilor, adoptat prin Regulamentul CEE nr.2658/87 al Consiliului

privind Nomenclatura tarifară și statistică și Tariful Vamal Comun, preluat prin Legea nr.159/2005.

Deși societatea a solicitat reîncadrarea tarifară a produsului bioetanol, obținând inclusiv de la Direcția Generală Politică Industrială și Competitivitate din cadrul Ministerului Economiei, Comerțului și Mediului de Afaceri precizarea că bioetanolul este un produs energetic, totuși Autoritatea Națională a Vămirilor a menținut încadrarea bioetanolului în categoria de alcool etilic (adresa A.N.V. nr.X, X, X/TFN/02.08.2010).

S.C .X. SA în calitate de emitent al studiului, menționează că produsul bioetanol se încadrează în categoria produselor petrochimice lichide, conform metodologiei în vigoare folosită la elaborarea studiului (X 7.1/2006 – X, API X5–X, MMPS – X from fixed roof).

În acest sens, organele de control precizează următoarele:

- potrivit pct.83 alin.29 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, bioetanolul este definit ca fiind “alcool etilic realizat în antrepozitele fiscale de producție a alcoolului etilic “, este un “produs destinat utilizării în producția de produse energetice și în alte industrii, exclusiv industria alimentară“.

- petrochimia are în vedere produsele petroliere, gazele de sondă, gazul metan și nu produsele ce au calitatea de alcool etilic.

- astfel, prin prisma naturii sale, a componenței materiilor prime ce se folosesc la obținerea bioetanolului (cereale, porumb și nu produse petroliere), acesta nu se regăsește ca produs petrochimic, ci este un alcool etilic, care nu poate fi folosit pentru uzul alimentar, datorită prezenței în componența sa a unor compuși chimici care-l fac incompatibil cu folosirea în industria alimentară cum sunt: sulf, acid acetic, cloruri anorganice, metanol, etc (specificația tehnică pentru obținere bioetanol nr.1/oct.2009 emisă de **S.C .X. SRL** și adresa nr.X/08.05.2010 emisă de S.C X SA, institut de studii și proiectări pentru agricultură și industria alimentară, anexele 45,46 la actul de control contestat).

Având în vedere cele prezentate mai sus, organele de control au constatat că Studiul privind coeficienții maximi de consumuri tehnologice, specifici activității de depozitare, manipulare, distribuție și transport pentru bioetanol, întocmit de S.C .X. SA X, nu are relevanță în cazul produsului alcool etilic- bioetanol, fabricat și livrat în regim suspensiv de accize de către **S.C .X. SRL** și prin urmare nu este îndeplinită condiția prevăzută la pct.73 alin.(3) lit.c) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, s-a constatat că studiul mai sus menționat este întocmit pe baza normelor API (American Petroleum Institute), acceptate prin Ordinul

615/18.10.2004 a Ministerului Economiei și Comerțului privind metodologia de aprobare a coeficienților maximi de consumuri tehnologice, specifici activității de depozitare, manipulare, distribuție și transport al uleiurilor minerale și produselor petroliere tipice și atipice din activitățile specifice industriei petroliere și nu este aplicabil produsului accizabil alcool etilic – bioetanol, cu toate că **S.C .X. SRL** a depus diligențe pentru asimilarea alcoolului etilic –bioetanol, în categoria produselor energetice, cu scopul final de a justifica legal diferențele cantitative în minus.

Organele de control au constatat că ulterior emiterii studiului, societatea a întocmit și depus lunar la autoritatea competentă “Situația privind operațiunile desfășurate în antrepozitul fiscal de produse energetice” prevăzută la art.206⁵⁵ alin.(2) din Codul fiscal și nu “Situația privind operațiunile desfășurate în antrepozitul fiscal de producție de alcool și băuturi spirtoase”, pentru produsul bioetanol, pentru a cărui producție a fost autorizată.

S-a constatat că **S.C .X. SRL** invocă aplicabilitatea studiului numai atunci când îi este necesar pentru diferențele în minus la destinație, fără a avea în vedere și celelalte situații, respectiv pe parcursul ciclului de fabricație a bioetanolului, la stocarea produselor accizabile în rezervoarele R1, R2, R3, R4, R5 situate în incinta societății, la manipulare (umplere-golire) și încărcare cisterne CF din aceste rezervoare.

Pentru aceste din urmă pierderi societatea nu întocmește procese verbale și nici nu le evidențiază și înregistrează în contabilitate.

În ceea ce privește toleranța menționată la art.31 pct.1 lit.a) din Protocolul din 3 iunie 1999 pentru modificarea Convenției privind transporturile internaționale feroviare (COTIF), aprobat prin Ordonanța Guvernului nr.69/30.08.2001 și Legea nr.53/16.01.2002, organele de control precizează că aceste prevederi legale au în vedere reglementarea răspunderii ce revine transportatorului și nu cuprind referiri cu incidență în justificarea efectivă a lipsurilor de bioetanol constatate la destinatari, cu atât mai mult cu cât produsul bioetanol a fost transportat până la destinație și cu alte mijloace de transport, respectiv auto și maritime. De asemenea, justificarea că diferențele în minus se datorează claselor de precizie ale utilajelor și instalațiilor de cântărire care pot înregistra erori de cântărire, nu are incidență în justificarea efectivă a acestora.

Potrivit prevederilor legale în vigoare, organele de control constată că nu se consideră eliberare pentru consum numai acele diferențe pentru care sunt îndeplinite cumulativ condițiile prevăzute la alin.(3) al pct.73 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare.

Prin urmare, pentru diferențele în minus de alcool etilic-bioetanol, constatate la recepție de către destinatarii .X. .X. SA, X X B.V. Olanda, X SRL Italia și X Polonia, organele de control au constatat că sunt aplicabile prevederile art.206 ^6, alin.(1), art.206 ^7, alin.(1), lit.a), art.206 ^9, alin.(1), lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, coroborat cu pct.73 alin.(11) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare. Potrivit prevederilor pct.71 alin.(2) lit.c) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, pentru cantitatea de X litri alcool etilic-bioetanol constatată lipsă la destinație, societatea datorează accize în sumă de .X. lei.

Prin Decizia de impunere nr.R-DJ 6/.X./20.12.2011 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.R-DJ 6/.X./20.12.2011, organele de control din cadrul Direcției Regionale pentru Accize și Operațiuni Vamale .X. au stabilit în sarcina contestatoarei accize alcool etilic în sumă totală de .X. lei aferente perioadei 16.10.2010 – 30.09.2011.

Pentru neplata la termenele legale a accizei datorate, organele de inspecție fiscală au calculat în sarcina contestatoarei dobânzi în sumă de X lei și penalități de întârziere în sumă de X lei în conformitate cu dispozițiile art.119 alin.(1), art.120 și art.120^1 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

III. Având în vedere susținerile contestatoarei și documentele invocate de aceasta, constatările organelor fiscale și actele normative invocate de contestatoare și de organele fiscale, se rețin următoarele:

Cauza supusă soluționării este dacă contestatoarea datorează accize pentru diferențele cantitative în minus de X litri alcool etilic-bioetanol constatate lipsă de destinatarii la recepția produselor.

În fapt, se reține că pentru perioada verificată, respectiv 16.10.2010 – 30.09.2011, **S.C .X. SRL** a livrat în regim suspensiv de accize cantitatea de X litri alcool etilic-bioetanol către antrepozite fiscale situate pe teritoriul național și pe teritoriul Comunității, conform prevederilor art.206^30 alin.(2) lit.a), pct.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Cu ocazia recepției la destinație a alcoolului etilic- bioetanol, conform mențiunilor înscrise în rapoartele de primire, respectiv a certificărilor din rubrica “C” din documentele administrative de însoțire, în cazul livrărilor efectuate către antrepozite fiscale .X. .X. SA .X., X B.V. Olanda, X SRL Italia și X Polonia, s-au constatat o serie de diferențe cantitative în minus privind produsul bioetanol, după cum urmează:

- pentru un număr de 7 livrări de alcool etilic - bioetanol având ca destinatar antrepozitul .X. .X. SA .X., la recepționarea la destinație a cantităților livrate s-au constatat diferențe cantitative în minus totalizând cantitatea de X litri;

- pentru un număr de 7 livrări de alcool etilic - bioetanol având ca destinatar antrepozitul X B.V. – Olanda, la recepționarea la destinație a cantităților livrate s-au constatat diferențe cantitative în minus totalizând cantitatea de X litri;

- pentru un număr de 3 livrări de alcool etilic - bioetanol având ca destinatar antrepozitul X Polonia, la recepționarea la destinație a cantităților livrate s-au constatat diferențe cantitative în minus totalizând cantitatea de X litri;

- pentru un număr de 10 livrări de alcool etilic - bioetanol având ca destinatar antrepozitul X SRL Italia, la recepționarea la destinație a cantităților livrate s-au constatat diferențe cantitative în minus totalizând cantitatea de X litri.

Față de această situație, Direcția Județeană pentru Accize și Operațiuni Vamale .X., ca autoritate vamală teritorială competentă a solicitat în scris **S.C .X. SRL** să prezinte modul de soluționare a diferențelor cantitative constatate în minus la recepția produselor către beneficiari, respectiv S.C .X. .X. SA .X., X B.V. Olanda, X SRL Italia și X Polonia.

Organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Regionale de Accize și Operațiuni Vamale .X. au constatat că **S.C .X. SRL** nu a constituit, nu a achitat și nu a declarat accize pentru cantitatea de X litri alcool etilic –bioetanol lipsă la destinație.

Prin Decizia de impunere nr.R-DJ 6/.X./20.12.2011 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.R-DJ 6/.X./20.12.2011, organele de control din cadrul Direcției Regionale pentru Accize și Operațiuni Vamale .X. au stabilit în sarcina contestatoarei pentru perioada 16.10.2010 – 30.09.2011 accize alcool etilic în sumă totală de .X. lei.

În drept, dispozițiile art.206³⁰, alin.(2), lit.a) pct.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precizează că:

“Deplasarea produselor accizabile aflate în regim suspensiv de accize [...]

(2) Produsele accizabile pot fi deplasate în regim suspensiv de accize pe teritoriul Comunității, inclusiv dacă produsele sunt deplasate via o țară terță sau un teritoriu terț: a) de la un antrepozit fiscal la: 1. un alt antrepozit fiscal“.

Accizele aferente produselor accizabile devin exigibile, conform prevederilor art.206 ^ 6, alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

“Accizele devin exigibile în momentul eliberării pentru consum și în statul membru în care se face eliberarea pentru consum“.

Eliberarea pentru consum este reglementată de prevederile [art.206^7](#) alin.(1) lit. a) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“(1) În înțelesul prezentului capitol, eliberarea pentru consum reprezintă:

a) ieșirea produselor accizabile, inclusiv neregulamentară, dintr-un regim suspensiv de accize“.

Potrivit prevederilor art.206^9, alin.(1), lit.a) pct.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“(1) *Persoana plătitoare de accize care au devenit exigibile este:*

a) *în ceea ce privește ieșirea unor produse accizabile dintr-un regim suspensiv de accize, astfel cum se menționează la [art. 206^7](#) alin. (1) lit. a):*

1. antrepozitarul autorizat, destinatarul înregistrat sau orice altă persoană care eliberează produsele accizabile din regimul suspensiv de accize ori în numele căreia se efectuează această eliberare și, în cazul ieșirii neregulamentare din antrepozitul fiscal, orice altă persoană care a participat la această ieșire”.

Totodată, dispozițiile pct.73 alin.(11) din Hotărârea Guvernului nr.1620/2009 pentru modificarea și completarea Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, prevede: *”În toate situațiile în care distrugerea sau pierderea produselor accizabile nu se admite ca neimpozabilă, acciza devine exigibilă la data la care autoritatea vamală teritorială a stabilit regimul pierderilor și se plătește în termen de 5 zile de la această dată”.*

Având în vedere dispozițiile legale citate mai sus precum și actele existente la dosar se reține că în mod legal organele vamale au calculat în sarcina contestoarei accize în sumă de .X. lei pentru lipsa constatată de X litri alcool etilic-bioetanol la recepția produselor livrate către antrepozite fiscale .X. .X. SA .X., X B.V. Olanda, X SRL Italia și X Polonia.

Studiul privind coeficienții maximi de consumuri tehnologice, specifici activității de depozitare, manipulare, distribuție și transport pentru bioetanol, întocmit de S.C .X. SA X, invocat de **S.C .X. SRL** în justificarea diferențelor cantitative în minus de bioetanol constatate la destinație, nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei pentru produsul alcool etilic- bioetanol, fabricat și livrat în regim suspensiv de accize de către **S.C .X. SRL**, și prin urmare nu este îndeplinită condiția prevăzută la pct.73 alin.(3) lit.c) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, având în vedere următoarele considerente:

Acest studiu a fost întocmit pe baza normelor API (X), acceptate prin Ordinul 615/18.10.2004 a Ministerului Economiei și Comerțului **privind metodologia de aprobare coeficienților maximi de consumuri tehnologice, specifici activității de depozitare, manipulare, distribuție și transport al uleiurilor minerale și produselor petroliere tipice și atipice din activitățile specifice industriei petroliere** și nu este aplicabil produsului accizabil alcool etilic – bioetanol, cu toate că **S.C .X. SRL** a efectuat demersuri pentru asimilarea alcoolului etilic –bioetanol, în categoria produselor energetice, pentru a se justifica legal diferențele cantitative în minus.

În acest sens, sunt adresele emise de Autoritatea Națională a Vămirilor nr.X, X, X/TFN/17.11.2009, nr.X, X, X/TFN/02.08.2010 la solicitarea **S.C .X. SRL** privind încadrarea tarifară a produsului “bioetanol” obținut în antrepozitul fiscal în categoria produse energetice cod tarifar 2905 11 00, prin care Direcția Tehnici de Vămire și Tarif Vamal din cadrul Autorității Naționale a Vămirilor a menținut drept corectă și legală clasificarea produsului bioetanol la codul NC 2207 10 00, în categoria alcool etilic.

Totodată, se reține că potrivit pct.83 alin.29 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004: *“Bioetanolul reprezintă alcoolul etilic realizat în antrepozitele fiscale de producție a alcoolului etilic, produs destinat utilizării în producția de produse energetice”,* (de exemplu în amestec cu benzină), bioetanolul ca atare nu reprezintă produs energetic nefăcând parte din categoria produselor energetice în înțelesul art.206 ^16 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, unde se precizează.

“Produse energetice

(1) *În înțelesul prezentului capitol, produsele energetice sunt:*

- a) produsele cu codurile NC de la 1507 la 1518, dacă acestea sunt destinate utilizării drept combustibil pentru încălzire sau combustibil pentru motor;
 - b) produsele cu codurile NC 2701, 2702 și de la 2704 la 2715;
 - c) produsele cu codurile NC 2901 și 2902;
 - d) produsele cu codul NC 2905 11 00, care nu sunt de origine sintetică, dacă acestea sunt destinate utilizării drept combustibil pentru încălzire sau combustibil pentru motor;
 - e) produsele cu codul NC 3403;
 - f) produsele cu codul NC 3811;
 - g) produsele cu codul NC 3817;
 - h) produsele cu codul NC 3824 90 99, dacă acestea sunt destinate utilizării drept combustibil pentru încălzire sau combustibil pentru motor.
- [...]

Din actele existente la dosar se reține că bioetanolul este un produs accizabil cu codul X (cod NC 22.07.10.00) pentru care se percepe acciză în conformitate cu prevederile art.206² din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare: “*Accizele armonizate, denumite în continuare accize, sunt taxe speciale percepute direct sau indirect asupra consumului următoarelor produse:*

- a) alcool și băuturi alcoolice;
- b) tutun prelucrat;
- c) produse energetice și electricitate.

Față de cele reținute mai sus, S.C .X. SA în calitate de emitent al studiului a precizat că produsul bioetanol se încadrează în categoria produselor petrochimice lichide, conform metodologiei în vigoare folosită la elaborarea studiului (X – X/2008X – X 1-X roof).

Or, prin prisma naturii sale, a componentei materiilor prime ce se folosesc la obținerea bioetanolului (cereale, porumb și nu produse petroliere), acesta nu se regăsește ca produs petrochimic, ci este un alcool etilic, care nu poate fi folosit pentru uzul alimentar, datorită prezenței în componența sa a unor compuși chimici care-l fac incompatibil cu folosirea în industria alimentară cum sunt: sulf, acid acetic, cloruri anorganice, methanol, etc., așa cum reiese din specificația tehnică pentru obținere bioetanol nr.1/oct.2009 emisă de **S.C .X. SRL** și adresa nr.X/08.05.2010 emisă de S.C X SA, institut de studii și proiectări pentru agricultură și industria alimentară, aflate la dosarul cauzei.

Se reține că Studiul privind coeficienții maximi de consumuri tehnologice, specifici activității de depozitare, manipulare, distribuție și transport pentru bioetanol, întocmit de S.C .X. SA .X., este invocat de **S.C .X. SRL** numai pentru justificarea diferențelor cantitative constatate în minus la destinație, nu și pentru pierderile rezultate pe parcusul ciclului de fabricație a bioetanolului.

Referitor la susținerea contestatoarei că *“nu datorează accize pentru diferențele cantitative constatate în minus la destinație întrucât nu constituie eliberare pentru consum potrivit art.206⁷ din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.73 alin.(3) lit.c) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004”*, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei, având în vedere pct.73 alin.2), alin.3) din actul normativ menționat mai sus, unde se stipulează:

“ (2) Nu se consideră eliberare pentru consum distrugerea totală sau pierderea iremediabilă de produse accizabile, dacă acestea intervin în timpul în care se află într-un regim suspensiv de accize și dacă:

a) produsul nu este disponibil pentru a fi folosit în România datorită vărsării, spargerii, incendierii, contaminării, inundațiilor sau altor cazuri de forță majoră;

b) produsul nu este disponibil pentru a fi folosit în România datorită evaporării sau altor cauze care reprezintă rezultatul natural al producerii, deținerii sau deplasării produsului;

c) este ca urmare a autorizării de către autoritatea vamală teritorială.

(3) Pentru produsele accizabile aflate în una dintre situațiile prevăzute la alin. (2) nu se datorează accize, atunci când sunt îndeplinite următoarele condiții:

a) se prezintă imediat autorității vamale teritoriale dovezi suficiente despre evenimentul produs, precum și informații precise cu privire la cantitatea de produs care nu este disponibilă pentru a fi folosită în România, în cazul prevăzut la alin. (2) lit. a);

b) pot fi dovedite prin procese-verbale privind înregistrarea distrugerii totale sau a pierderii iremediabile;

c) se încadrează, în cazul de la alin. (2) lit. b), în limitele prevăzute în normele tehnice ale utilajelor și instalațiilor sau în coeficienții maximi de pierderi specifice activităților de depozitare, manipulare, distribuție și transport prevăzuți în studiile realizate de persoane juridice abilitate la solicitarea antrepozitarului interesat;

d) sunt evidențiate și înregistrate în contabilitate”

Din actele existente la dosar rezultă că nu se consideră eliberare pentru consum acele diferențe cantitative pentru care nu sunt îndeplinite cumulativ condițiile prevăzute la alin.(3) al pct.73 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, în speță, societatea neîndeplinind condiția prevăzută la pct.73 alin.(3) lit.c) din actul normativ menționat mai sus.

Referitor la invocarea prevederilor art.206⁴¹ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei, întrucât diferențele cantitative în minus nu pot fi încadrate în categoria neregulilor/abaterilor deoarece societatea nu a prezentat dovezi/documente și nici nu invocă apariția unor evenimente care să conducă la încadrarea diferențelor cantitative în minus în categoria neregulilor/abaterilor.

Cauzele care au condus la apariția diferențelor cantitative în minus la destinație de alcool etilic-bioetanol țin de natura produsului și de sistemul de livrare, așa cum rezultă și din adresa nr.X/16.12.2011 emisă de **S.C .X. SRL**, aflată la dosarul cauzei.

Prin urmare, toate justificările și argumentele invocate de contestatoare reprezintă posibile cauze care ar putea conduce la apariția diferențelor în minus de alcool etilic - bioetanol, constatate cu ocazia recepției la destinație și care ar fi trebuit să fi fost avute în vedere la elaborarea unui Studiu realizat de persoane juridice abilitate, în condițiile prevăzute la pct.73 alin.(3), lit.c) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal.

Referitor la îndeplinirea condițiilor prevăzute la pct.73 alin.(3) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, din actele existente la dosar rezultă că societatea nu aduce argumente prin contestație formulată prin care să combată constatările organelor de control vamal.

Prin urmare, față de cele reținute, având în vedere dispozițiile art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1, lit.a) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia "contestația poate fi respinsă ca: a) *neîntemeiată, în situația în care*

argumente de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat”, urmează să fie respinsă ca neîntemeiată contestația pentru suma de .X. lei reprezentând accize.

Referitor la dobânzile și majorările de întârziere în sumă de .X. lei, se retine ca acestea reprezintă măsuri accesorii în raport cu debitul. Deci conform principiului de drept *accessorium sequitur principare*, măsurile accesorii urmează principalul.

În consecință, deoarece în sarcina contestatoarei a fost reținut ca datorat debitul în sumă de .X. lei, contestatoarea datorează bugetului general consolidat al statului și accesoriile aferente în sumă de .X. lei, contestația urmând a fi respinsă ca neîntemeiată și pentru acest capăt de cerere.

Pentru considerentele reținute, în temeiul prevederilor legale invocate în conținutul deciziei, precum și în baza art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1, lit.a) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se

D E C I D E

Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de **S.C “.X. ” SRL** .X. împotriva Deciziei de impunere nr.R-DJ 6/.X./20.12.2011 emisă de Direcția Regională pentru Accize și Operațiuni Vamale .X. pentru suma totală de .X. lei reprezentând:

- .X. lei accize alcool etilic;
- .X. lei dobânzi și penalități de întârziere aferente accizelor.

Prezenta decizie poate fi atacată la Curtea de Apel X în termen de 6 luni de la data comunicării.

DIRECTOR GENERAL ,

X