



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agencia Națională de
Administrare Fiscală
Direcția Generală de Soluționare a
Contestațiilor**



Str. Apolodor nr. 17
Sector 5, București
Tel : + 021 387 10 00 interior 2073
Fax : + 021 336 85 48

DECIZIA NR. .X./ 25.04.2013

privind soluționarea contestației formulată de
SC .X. SA

înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor
din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală
sub nr. .X./18.03.2013

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția generală .X., prin adresa nr..X./14.03.2013, înregistrată la Agenția Națională de Administrare Fiscală sub nr. .X./18.03.2013, cu privire la contestația formulată de **SC .X. SA** cu domiciliul fiscal în .X..X., Calea .X. nr. .X., Jud. .X., CUI RO .X., înregistrată la ORC sub nr..X./ .X./1991.

SC .X. SA contestă măsura de diminuare a pierderii fiscale cu suma de .X. lei, pe perioada 2009 – 2010, dispusă prin Dispoziția nr. .X./ 2013 privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală.

De asemenea, societatea **contestă parțial Decizia de nemodificare a bazei de impunere nr. .X./ 2012.**

În raport de data comunicării Dispoziției nr..X. / 2013 privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală, respectiv **2013**, potrivit ștampilei societății aplicată pe adresa nr..X. /2013 de înaintarea actului administrativ fiscal, anexată în copie la dosarul cauzei și a Deciziei de nemodificare a bazei de impunere nr. .X./ 2012, respectiv **2013**, potrivit ștampilei societății aplicată pe adresa nr..X. /2013 de înaintarea actului administrativ fiscal, anexată în copie la dosarul cauzei, **contestația a fost depusă în termenul legal** prevăzut de art.207 alin.(1) din OG nr.92/2003

privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, **la data de 2013**, fiind transmisă prin societatea de curierat rapid TNT conform facturii anexată în original la dosarul cauzei.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205, art.206, art.207 alin.(1) și art.209 alin.(1) lit.c) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, la data depunerii contestației SC .X. SA regăsindu-se la poziția X din Anexa 1 privind Lista marilor contribuabili care sunt administrați de DGAMC începând cu data de 1 ianuarie 2013 la OPANAF nr.1823/2012 pentru modificarea și completarea Ordinului Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2.730/2010 privind organizarea activității .X., Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este legal investită să soluționeze contestația formulată de SC .X. SA împotriva Dispoziției nr..X. / 2013 privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală și a Deciziei nr. .X./ 2012 de nemodificare a bazei de impunere.

I. Prin contestația formulată împotriva Dispoziției nr..X. / 2013 privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală și a Deciziei nr. .X./ 2012 de nemodificare a bazei de impunere emise de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale .X., în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .X./ 2012, societatea susține următoarele:

1. Referitor la cheltuielile aferente pierderilor tehnologice care nu se incadrează în norma proprie de consum, contestatara susține că din documentul "**Sinteza consumului de materii prime în perioada 2006-2010**" reiese că pe perioada 2009-2010 totalul consumului normat de materii prime a fost de **.X.** tone, iar totalul consumului realizat de materii prime a fost de **.X.** tone, înregistrându-se o depășire cantitativă nesemnificativă de **.X.** tone, în procente aceasta depășire fiind de 0,383%.

Astfel, în anul 2009 consumul normat de materii prime a fost de **.X.** tone, iar cel realizat a fost de **.X.** tone înregistrându-se o depășire de **.X.** tone, iar în anul 2010 consumul normat de materii prime a fost de **.X.** tone, iar cel realizat a fost de **.X.** tone realizându-se o economie de **.X.** tone, organele de inspecție fiscală stabilind TVA de plată numai în lunile în care norma de consum a fost depășită.

Societatea susține că în perioada verificată, datorită lipsei de comenzi specifică fluxului tehnologic, a fost nevoită să accepte spre execuție și livrare comenzi care nu se încadrau în fluxul tehnologic și care presupuneau un consum mai ridicat de materie primă (metal), astfel că

normele de consum tehnologic din perioada 2009-2010 nu reflecta fluxul tehnologic impus de conditiile de piata speciale reflectate in comenzile speciale ale clientilor si acceptate de societate in vederea continuarii activitatii de productie.

Contestatară arată că normele de consum prezentate autoritatii fiscale trebuie interpretate doar ca nivel de referinta bugetara pe care trebuie sa-l aiba in vedere salariatii implicati in productie in vederea cointeresarii acestora la folosirea eficienta a materiilor prime folosite in procesul tehnologic, deci normele nu reflecta nivelul real al consumurilor tehnologice aferente proceselor de productie.

Totodată, contestatară susține că din "Balanta de deseu tehnologic aferent productiei de baza (Situatiei generarii si iesirilor de deseuri tehnologice) pentru anii 2009-2010" reiese ca au rezultat **.X.** tone deseuri din care au fost valorificate **.X.** tone prin vanzare, conform Listelor de facturi de vanzare de deseu tehnologic anii 2009-2010 si a facturilor atasate cu titlu de exemplu.

Astfel, societatea arată că, la livrarea deșeurilor in care se includ si depasirile de consum normat, a realizat venituri impozabile cu materia primă achiziționată considerate de organele de inspecție fiscală ca fiind aferente depășirii normelor de consum, astfel incat, in conformitate cu articolul 21 alin.(1) din Codul Fiscal, sunt considerate cheltuieli deductibile cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

Ca urmare, societatea susține că măsura organelor de inspecție fiscală de a asimila pierderile tehnologice rezultate în urma depășirii normelor de consum cu cheltuielile nedeductibile fiscal reprezintă dublă impozitare asupra aceluasi obiect impozabil (depasirea de consum normat), pentru care s-au realizat venituri impozabile.

De asemenea, societatea prezintă definiția pierderilor tehnologice și arata ca *"pierderile tehnologice exprima cantitatea maxima admisa de materiale care nu se regaseste in produsul finit, lucrarea sau prestatia luata in calcul si nu poate fi recuperata in vederea re folosirii"* și a normei de consum care reprezinta *"forma de exprimare si de comensurare a nevoilor de consum productiv care reflecta cantitatea maxima de materii prime, materiale, combustibil, energie etc."* ce se poate consuma pentru fabricarea unei unitati de produs sau pentru executarea unei lucrari in anumite conditii de productie si tehnologice ale produselor etc. Norma de consum este formata din:

- consumul net sau util de materiale (Cn);
- pierderi datorate procesului tehnologic (Pt);
- pierderi netehnologice (Pnt);
- materiale re folosibile rezultate in procesul tehnologic (Mrt);

-materiale re folosibile rezultate in afara procesului tehnologic (Mrat).

Totodată, contestatara arată că norma de consum constituie un element de baza in construirea planului de aprovizionare și poate fi exprimata astfel:

$$Nc = Cn + Pt + Mrt + Pnt + Mrat.$$

Potrivit celor de mai sus rezultă că acele cantitati rezultate in urma productiei si revalorificate prin vanzare reprezinta un produs secundar si nicidecum pierderi tehnologice, fapt confirmat si de modul de alcatuire a normei de consum in care materialele re folosibile sunt evidentiata separat.

Astfel, societatea susține că incadrarea acestor cantitati ca fiind pierderi tehnologice este incorecta, având consecinte fiscale nelegale si permit dubla impozitare.

Fata de cele prezentate contestatara solicita admiterea contestației pentru acest capat de cerere si anulara masurii de diminuare a pierderii fiscale cu suma totala de .X. lei.

2. Contestatara arată că cele sustinute si argumentate sunt confirmate chiar de catre organele de inspectie fiscala care prin emiterea Deciziei privind nemodificarea bazei de impunere, punctul 2.1.1 "Obligatii fiscale verificate", prin care se confirmă că baza de impunere a impozitului pe profit, pe perioada 01.06.2006-31.12.2010, a fost corect stabilita de catre aceasta.

Astfel, societatea arată că Decizia privind nemodificarea bazei de impozitare si Dispozitia de masuri conțin prevederi contrare, in sensul ca Decizia privind nemodificarea bazei de impozitare stabileste ca nu se modifica baza de impozitare, in timp ce Dispozitia de masuri stabileste masura diminuarii pierderii fiscale.

Ca urmare, solicita admiterea contestatiei si anulara actelor administrativ-fiscale contestate.

II. Prin Dispoziției nr..X. / 2013 privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală emisa de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale .X., în baza constatarilor cuprinse în Raportul de inspecție fiscală nr. .X. / 2012, a fost dispusă măsura de diminuare a pierderii fiscale, astfel:

Organele de inspecție fiscală au analizat respectarea normelor tehnice de consum aprobate anual de conducerea unitatii pentru fiecare tip de materie prima.

S-a constatat că societatea a intocmit pentru perioada supusa inspectiei fiscale sinteza consumului de materii prime pe total sectii constatandu-se că pentru anii 2009 si 2010 consumurile efective lunare au depasit consumurile normate.

- Depasirile de consumuri normate au fost in suma de .X. lei, astfel:
- pentru anul 2009 .X. lei;
 - pentru perioada 01.01.2010- 30.09.2010 .X. lei;
 - pentru perioada 01.10.2010- 31.12.2010 .X. lei.

Organele de inspectie fiscală au stabilit ca depașirile de consumuri normate de materii prime in suma de .X. lei reprezinta pierderi tehnologice care nu sunt cuprinse în norma de consum și se incadrează in categoria cheltuielilor care nu sunt efectuate in scopul realizarii de venituri, în baza art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare și ale pct.23 lit.e) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin HG nr.44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare.

Ca urmare, organele de inspecție fiscală au stabilit următoarele:

- pentru anul 2009 pierderea fiscală a societății s-a modificat de la .X. lei la .X. lei, in minus cu .X. lei;
- pentru perioada 01.01.2010 - 30.09.2010 pierderea fiscală a societății s-a modificat de la .X. lei la suma de .X. lei, în minus cu .X. lei;
- pentru perioada 01.01.2010 - 30.09.2010 pierderea fiscală a societății s-a modificat de la .X. lei la suma de .X. lei, în minus cu .X. lei.

Prin Decizia privind nemodificarea bazei de impozitare nr. .X./2 2012, emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale .X. s-a dispus nemodificarea bazei de impunere a impozitului pe profit pe perioada 01.01.2006 – 31.12.2010, precum și nemodificarea bazei de impunere a impozitului pe veniturile obținute de persoane juridice și fizice nerezidente, a contribuțiilor sociale, a contribuțiilor de asigurări sociale, taxei asupra activităților dăunătoare sănătății și vărsămintelor de la persoanele juridice pentru persoanele cu handicap.

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

1. În ceea ce privește măsura de diminuare a pierderii fiscale în suma de .X. lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, este investită să se pronunțe dacă cheltuielile cu pierderile tehnologice peste norma de consum proprie sunt deductibile fiscal în condițiile în care societatea nu prezintă documente din care să reiasă că a facturat clienților aceste consumuri de materii prime peste norma de consum proprie.

Perioada verificată: 2009 - 2010.

În fapt, din documentul "Sinteza consumului de materii prime pe total sectii" s-a constatat că pentru anii 2009 și 2010 consumurile efective lunare au depășit consumurile normate.

Ca urmare, organele de inspecție fiscală au stabilit că depășirile consumurilor de materii prime care nu sunt cuprinse în norma de consum se încadrează în categoria cheltuielilor care nu sunt efectuate în scopul realizării de venituri impozabile conform prevederilor art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și ale pct.23 lit.e) din Normele Metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin HG nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, și ca urmare au diminuat pierderea fiscală cu aceste cheltuieli.

Contestarea susține că din documentul "**Sinteza consumului de materii prime în perioada 2006-2010**" reiese că pe perioada 2009-2010 totalul consumului normat de materii prime a fost de **.X.** tone, iar totalul consumului realizat de materii prime a fost de **.X.** tone, înregistrându-se o depășire cantitativă de **.X.** tone, în procente această depășire fiind de 0,383 %. Astfel, în anul 2009 consumul normat de materii prime a fost de **.X.** tone, iar cel realizat a fost de **.X.** tone înregistrându-se o depășire de **.X.** tone, iar în anul 2010 consumul normat de materii prime a fost de **.X.** tone, iar cel realizat a fost de **.X.** tone realizându-se o economie de **.X.** tone.

Societatea arată că, datorită lipsei de comenzi specifice fluxului tehnologic, a fost nevoită să accepte spre execuție și livrare comenzi care nu se încadrau în fluxul tehnologic și care presupuneau un consum mai ridicat de materie primă astfel că, normele de consum tehnologic din perioada 2009-2010 nu reflectă fluxul tehnologic impus de condițiile de piață speciale reflectate în comenzile speciale ale clienților și acceptate de societate în vederea continuării activității de producție.

Totodată, contestatara susține că din documentul "*Balanta de deșeu tehnologic aferent producției de bază (Situatiei generarii și iesirilor de deșeuri tehnologice) pentru anii 2009-2010*" reiese că au rezultat 15.480 tone deșeuri din care au fost valorificate **.X.** tone prin vânzare, conform Listelor de facturi de vânzare de deșeu tehnologic anii 2009-2010 și a facturilor atasate cu titlu de exemplu.

Societatea arată că, la livrarea deșeurilor în care se includ și depășirile de consum normat, a realizat venituri impozabile cu materia primă achiziționată considerate de organele de inspecție fiscală ca fiind aferente depășirii normelor de consum, astfel încât, în conformitate cu articolul 21 alin.(1) din Codul Fiscal, sunt considerate cheltuieli deductibile cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

De asemenea, societatea arată că măsura organelor de inspecție fiscală de a stabili că pierderile tehnologice rezultate în urma depășirii ale normelor de consum sunt cheltuieli nedeductibile fiscal reprezintă dublă impozitare asupra aceluiași obiect impozabil (depășirea de consum normat), pentru care s-au realizat venituri impozabile.

În drept, potrivit prevederilor art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“(1) Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.”

Conform pct.22 și pct.23 lit.e) din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

“22. Cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile sunt cheltuielile înregistrate cu realizarea și comercializarea bunurilor, prestarea serviciilor sau executarea lucrărilor, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.

23. În sensul art.21 alin.(1) din Codul fiscal, sunt cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri impozabile și următoarele:

[...]

e) pierderile tehnologice care sunt cuprinse în norma de consum proprie necesară pentru fabricarea unui produs sau prestarea unui serviciu;”.

Potrivit prevederilor legale mai sus invocate se reține că la determinarea profitului impozabil cheltuielile sunt deductibile fiscal numai dacă sunt efectuate în scopul realizării de venituri, iar pierderile tehnologice care sunt cuprinse în norma de consum proprie necesară pentru fabricarea unui produs sau prestarea unui serviciu reprezintă cheltuieli deductibile fiscal.

De asemenea, se reține că potrivit prevederilor art.21 alin.3 lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“(3) Următoarele cheltuieli au deductibilitate limitată:

d) perisabilitățile, în limitele stabilite de organele de specialitate ale administrației centrale, împreună cu instituțiile de specialitate, cu avizul Ministerului Finanțelor Publice;”

Și conform prevederilor pct.35 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, dat în aplicarea prevederilor art.21 alin.3 lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal:

„35. Nu sunt considerate perisabilități pierderile tehnologice care sunt cuprinse în norma de consum proprie necesară pentru fabricarea unui produs sau obținerea unui serviciu.”

Potrivit prevederilor legale de mai sus reiese că pe perioada 2009-2010 sunt deductibile la calculul profitului impozabil cheltuielile cu pierderile tehnologice prevăzute în normele de consum proprii necesare pentru fabricarea unui produs sau obținerea unui serviciu.

Se reține că, potrivit constatărilor organelor de inspecție fiscală, pe perioada verificată, pentru fabricarea produselor finite societatea a înregistrat consumuri efective de materii prime mai mari decât consumurile normate.

Potrivit prevederilor legale în vigoare pierderile tehnologice rezultate ca urmare a unui consum efectiv de materii prime, mai mare decât norma proprie de consum stabilită de societate, pentru care nu s-au emis facturi clienților, din punct de vedere al impozitului pe profit reprezintă cheltuieli nedeductibile fiscal la calculul profitului impozabil.

Întrucât cheltuielile cu pierderile tehnologice nu reprezintă bunuri de natura perisabilităților așa cum se prevede la pct.35 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal: **„Nu sunt considerate perisabilități pierderile tehnologice care sunt cuprinse în norma de consum proprie necesară pentru fabricarea unui produs sau obținerea unui serviciu”**, se reține că deductibilitatea acestora este limitată, respectiv reprezintă cheltuieli deductibile fiscal pierderile tehnologice care se încadrează în norma de consum proprie stabilită de agentul economic, iar pierderile tehnologice peste norma de consum proprie reprezintă cheltuieli nedeductibile fiscal la calculul profitului impozabil.

Ca urmare, în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit că aceste cheltuieli nu sunt deductibile fiscal și au procedat la diminuarea pierderii fiscale pe perioada 2009 - 2010.

Referitor la argumentul contestatarii conform căruia din documentul „*Situația consumului de materii prime în perioada 2006 – 2010*”, rezultă că pe anul 2010 societatea nu a depășit consumul stabilit prin norma de consum și deci nu a înregistrat pierderi tehnologice peste procentul prevăzut în norma de consum nu se poate reține în soluționarea favorabilă a contestației din considerentele:

Deși pe total an 2010 societatea a realizat un consum de materii prime de **.X.** tone, înregistrând pierderi tehnologice care se încadrează în pierderile prevăzute în norma de consum, respectiv de **.X.** tone, procentual de 1,1389 %, adică cu **.X.** tone mai puțin decât s-a stabilit prin norma de consum tehnologic, pe lunile septembrie 2010, octombrie 2010 și decembrie 2010 societatea a depășit consumul de materii prime normat și deci a înregistrat pierderi tehnologice peste pierderile tehnologice prevăzute în norma de consum.

Potrivit prevederilor art.6 alin.(1) din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora:

“(1) Orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.”

Societatea avea obligația înregistrării în contabilitate a operațiunilor în momentul efectuării acestora.

De asemenea, faptul că societatea a fost nevoită să accepte comenzi speciale care presupuneau un consum de materii prime mai mare decât cele prevăzute de normele de consum proprii nu se poate reține în soluționare favorabilă a contestației având în vedere că societatea este cea care stabilește normele de consum de materii prime pentru realizarea produsului finit.

În ceea ce privește argumentul conform căruia măsura organelor de inspecție fiscală de a stabili că pierderile tehnologice rezultate în urma depășirii ale normelor de consum sunt cheltuieli nedeductibile fiscal **reprezintă dublă impozitare asupra aceluiași obiect impozabil** (depasirea de consum normat), pentru care s-au realizat venituri impozabile din vânzarea deșeurilor, nu se poate reține în soluționarea favorabilă a contestației din motivele:

Tratamentul fiscal al cheltuielilor cu pierderile tehnologice este prevăzut expres prin legea fiscală, respectiv la pct.23 lit.e) din HG nr.44/2004

pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, date în explicitarea prevederilor art.21 alin.)1) din Codul fiscal:

„În sensul art.21 alin.(1) din Codul fiscal, sunt cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri impozabile și următoarele:

[...]

e) pierderile tehnologice care sunt cuprinse în norma de consum proprie necesară pentru fabricarea unui produs sau prestarea unui serviciu”, astfel că reprezintă cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri impozabile pierderile tehnologice care sunt cuprinse în norma de consum proprie pentru fabricarea unui produs sau prestarea unui serviciu. Pe cale de consecință, pierderile tehnologice rezultate ca urmare a depășirii normelor de consum proprii nu reprezintă cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri impozabile deci, sunt cheltuieli nedeductibile la calculul profitului impozabil.

A nu se confunda tratamentul fiscal a cheltuielilor cu pierderile tehnologice rezultate ca urmare a depășirii normelor de consum proprii cu tratamentul fiscal al taxei pe valoarea adăugată pentru care s-a exercitat dreptul de deducere la achiziția materiilor prime, aferentă acestor pierderi tehnologice.

Astfel, în timp ce impozitul pe profit de calculează prin aplicarea cotei de impozit la profitul impozabil care se determină conform prevederilor art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora:

“Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare.”, taxa pe valoarea adăugată de plată/de rambursat se stabilește prin decontul de TVA, conform prevederilor art.156² din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“(2) Decontul de taxă întocmit de persoanele înregistrate conform art.153 va cuprinde suma taxei deductibile pentru care ia naștere dreptul de deducere în perioada fiscală de raportare și, după caz, suma taxei pentru care se exercită dreptul de deducere, în condițiile prevăzute la art.147¹ alin. (2), suma taxei colectate a cărei exigibilitate ia naștere în perioada fiscală de raportare și, după caz, suma taxei colectate care nu a fost înscrisă în decontul perioadei fiscale în care a luat naștere exigibilitatea taxei, precum și alte informații prevăzute în modelul stabilit de Ministerul Finanțelor Publice.”

Față de cele prezentate în considerentele prezentei decizii și având în vedere că societatea nu prezintă argumente cu privire la modul de calcul al cuantumului cheltuielilor cu care a fost diminuată pierderea fiscală, în temeiul art.216 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora: *“(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă”* coroborate cu pct.11.1 lit.a) din Ordinul nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia *“11.1. 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 contestația ca neîntemeiată pentru măsura de diminuare a pierderii fiscale pe perioada 2009 – 2010 cu suma de .X. lei reprezentând cheltuieli cu pierderile tehnologice rezultate ca urmare a depășirii normelor de consum proprii, stabilită prin Dispoziția nr..X. / 2013 privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală.

2. În ceea ce privește pct.1 din Decizia nr. .X./ 2012 de nemodificare a bazei de impunere, cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor poate menține măsura de nemodificarea a bazei de impunere pentru impozitul pe profit pe perioada 01.01.2006 – 31.12.2010 în condițiile în care, prin Dispoziția nr..X. / 2013 privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală organele de inspecție fiscală s-a dispus diminuarea pierderii fiscale pe perioada 01.01.2009 – 31.12.2010.

În fapt, prin Decizia de nemodificare a bazei de impunere nr. .X./ 2012 s-a dispus, la pct.1, nemodificarea bazei de impunere a impozitului pe profit pe perioada 01.01.2006 – 31.12.2010.

Prin contestația formulată, societatea susține că prin Decizia privind nemodificarea bazei de impozitare nr. .X./ 2012 se confirmă că baza de impunere a impozitului pe profit, pe perioada 01.01.2009 - 31.12.2010, a fost corect stabilită de către aceasta.

De asemenea, societatea arată că Decizia privind nemodificarea bazei de impozitare și Dispoziția de măsuri conțin prevederi contrare, în sensul că Decizia privind nemodificarea bazei de impozitare stabilește că nu se modifică baza de impozitare, în timp ce Dispoziția de măsuri stabilește măsura diminuării pierderii fiscale.

În drept, baza de impozitare a impozitului pe profit se stabilește conform prevederilor art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

„(1) Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare.”

și ale pct.12 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, potrivit cărora:

“Veniturile și cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și orice alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor, din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile conform prevederilor art.21 din Codul fiscal.”

Față de prevederile legale de mai sus se reține că profitul impozabil se determină ca diferență între veniturile impozabile și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile la care se adaugă cheltuielile nedeductibile și se scad veniturile neimpozabile.

Potrivit celor analizate la cap.III pct.1 din prezenta decizie, pentru perioada 01.01.2009 – 31.12.2010, organele de inspecție fiscală au dispus măsura de diminuare a pierderii fiscale prin Dispoziția nr..X. / 2013 privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală.

Ca urmare, având în vedere că prin Dispoziția nr..X. / 2013 privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală, contestată, s-a dispus diminuarea pierderii fiscale pe perioada 01.01.2009 – 31.12.2010, fiind influențată baza de impozitare a impozitului pe profit, se impune modificarea perioadei înscrisă la pct.1 din Decizia de nemodificare a bazei de impunere nr. .X./ 2012, pentru care s-a decis nemodificarea bazei de impunere a impozitului pe profit pe perioada 01.01.2006 – 31.12.2010.

Astfel, în temeiul art.216 alin.(3) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora *“(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act*

administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare” coroborate cu alin.(3¹) al aceluiași articol și cu pct.11.6 din Ordinul nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care prevede “11.6. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente”, se va desființa parțial Decizia de nemodificare a bazei de impunere nr. .X./ 2012, respectiv pentru baza de impunere a impozitului pe profit prevăzută la pct.1, urmând ca organele de inspecție fiscală, prin altă echipă decât cea care a emis actul administrativ fiscal, să modifice perioada pentru care nu a avut loc modificarea bazei de impunere a impozitului pe profit, respectiv 2006-2008.

Pentru considerentele arătate și conform temeiurilor legale invocate în decizie, precum și în baza prevederilor art.216 alin.(1), alin.(3) și alin.(3¹) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct.11.1 lit.a) și pct.11.6 din OPANAF nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se

DECIDE

1. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de SC .X. SA împotriva măsurii de diminuare a pierderii fiscale cu suma de .X. lei, pe perioada 2009 – 2010, dispusă prin Dispoziția nr..X. / 2013 privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală, emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale .X..

2. Desființarea parțială a Deciziei privind nemodificarea bazei de impunere nr. .X./ 2012 emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale .X., urmând ca organele de inspecție fiscală să procedeze conform celor precizate în decizia de soluționare a contestației, pentru pct.1 referitor la baza de impunere a impozitului pe profit.

Prezenta decizie poate fi atacată la Curtea de Apel .X. sau la Curtea de Apel .X. în termen de 6 luni de la comunicare.

DIRECTOR GENERAL,
X