

**DECIZIA NR. 268**  
din 2008

Direcția generală a finanțelor publice Brașov, Biroul de soluționare a contestațiilor a fost sesizată de către Activitatea de Inspectie Fiscala din cadrul D.G.F.P.Brasov, privind soluționarea contestației depusă de SC X.

Contestația a fost formulată împotriva Deciziei de impunere emisa de catre D.G.F.P.Brasov -Activitatea de Inspectie Fiscala in baza Raportului de inspectie fiscala, prin care s-a stabilit suplimentar de plata catre bugetul statului suma de... lei.

Suma contestată este in valoare de.... lei si se compune din:

-... lei reprezentand impozit pe profit

-... lei reprezentand majorari de intarziere aferente impozitului pe profit

Contestația este depusă în termenul legal prevăzut de art.207 din O.G. nr.92/2003 republicată, privind Codul de procedură fiscală, dupa cum rezulta din comunicarea Deciziei de impunere realizata in data de ...si depunerea contestatiei la D.G.F.P.Brasov la data de ... , conform stampilei acestei institutii.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 205, 206 si 207 din O.G. nr.92/2003 republicată, privind Codul de procedură fiscală, D.G.F.P. Brașov este investită cu soluționarea contestației formulate de către SC X.

I. SC X formuleaza contestatie impotriva Deciziei de impunere, solicitand anulara partiala a actului administrativ fiscal si admiterea contestatiei cu privire la suma de... lei reprezentand impozit pe profit si suma de ... lei reprezentand majorari de intarziere aferente acestuia.

In contestatia formulata petenta sustine ca impozitul pe profit a fost stabilit suplimentar prin considerarea ca nedeductibile fiscal a cheltuielilor reprezentand amortizarea mijloacelor de transport (semiremorci, autotractoare, ) pe perioada 2003-2006.Organele de inspectie fiscala au constatat ca cheltuielile cu amortizarea mijloacelor au fost majorate fara ca durata normala de amortizare sa fie modificata sau valoarea de intrare sa fie diferita fata de documentele de achizitie si fara a prezenta in acest sens documente justificative.

In sustinerea contestatiei petenta mentioneaza urmatoarele:

Potrivit contractului de leasing financiar, incheiat intre SC X, in calitate de utilizator si V, in calitate de locator, s-au achizitionat 10 autotractoare si 11 semiremorci , valoare contractului fiind de ... DEM.

Derularea contractului a inceput cu plata ratelor de leasing in DEM iar ulterior, odata cu trecerea la moneda EURO, plata ratelor s-a efectuat in euro.Valoarea de intrare a mijloacelor fixe in gestiune a fost stabilita pe baza valorii initiale a contractului de leasing prin transformarea monedei DEM in lei, la cursul BNR la data inregistrarii contractului, calculandu-se totodata amortizarea mijloacelor fixe incepand cu luna urmatoare intrarii in contabilitate.

Petenta precizeaza ca plata ratelor s-a efectuat trimestrial, potrivit contractului de leasing, la cursul BNR din data platii, generand diferente de curs valutar care nu au fost

contabilizate la momentul respectiv. Petenta sustine ca valoarea de intrare a mijloacelor fixe a fost influentata cu aceste diferente de curs valutar, de doua ori pe durata derularii contractului.

In sustinerea contestatiei petenta invoca principiul prudentei, potrivit caruia la evaluarea bunurilor trebuie sa se aiba in vedere toate deprecierile indiferent daca rezultatul financiar este pierdere sau profit precum si regulile de evaluare generala care prevad ca bunurile procurate cu titlu oneros se evalueaza si se inregistreaza in contabilitate la valoarea de intrare avand in vedere costurile de achizitie a bunurilor, costuri care includ pretul de cumparare, taxe, cheltuieli de transport manipulare si alte cheltuieli care pot fi atribuite direct achizitiei bunurilor respective.

Astfel, petenta sustine ca organul fiscal in mod eronat a apreciat ca fiind nedeductibile fiscal cheltuielile privind diferentele de curs valutar platite in plus locatorului V.

Fata de cele prezentate, petenta solicita admiterea contestatiei si modificarea Deciziei de impunere cu privire la cheltuielile reprezentand amortizare mijloacelor fixe si totodata impozitul pe profit aferent acestor cheltuieli, precum si accesoriile aferente.

II. Prin Decizia de impunere, organele de inspectie fiscala din cadrul Directiei Generale a Finantelor Publice Brasov-Activitatea de Inspectie Fiscala au stabilit suplimentar de plata catre bugetul statului impozit pe profit, majorari de intarziere aferente impozitului pe profit, TVA si majorari de intarziere aferente TVA.

Prin raportul de inspectie fiscala, care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestata, cu privire la impozitul pe profit stabilit suplimentar asupra cheltuielilor cu amortizarea mijloacelor de transport se precizeaza urmatoarele:

SC X a inregistrat in evidentele contabile pe perioada 2003-2006, cheltuieli cu amortizarea unui numar de 11 semiremorci si a unui numar de 10 autotractoare.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea a majorat cheltuielile cu amortizarea mijloacelor de transport fara ca durata normala de utilizare sa se modifice sau valoarea de intrare sa fie alta si fara a prezenta in acest sens un document justificativ.

In anul 2003, organele de inspectie fiscala au considerat ca nedeductibila fiscal diferenta de ... lei, stabilita intre cheltuielile cu amortizarea aferenta valorii de intrare a mijloacelor fixe in gestiune si cheltuielile cu amortizarea acestor mijloace fixe inregistrate lunar de catre societate. Organele fiscale au considerat ca nedeductibila fiscal aceasta diferenta avand in vedere prevederile art.9 si art.18 din Legea nr.15/1994, republicata, privind amortizarea mijloacelor fixe coroborat cu prevederile art.11 alin.(1) din Legea nr.414/2002 privind impozitul pe profit.

Pe perioada ianuarie-septembrie 2004, organele de inspectie fiscala au considerat ca nedeductibila fiscal suma de ... lei reprezentand diferenta intre cheltuielile cu amortizarea aferenta valorii de intrare a mijloacelor de transport in gestiune si cheltuielile cu amortizarea aferenta cresterii de valoare a semiremorcilor (11 buc.) a autotractoarelor (10 buc.), inregistrate lunar de catre societate.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca cheltuielile lunare cu amortizarea mijloacelor de transport, inregistrate lunar in evidentele contabile, nu au fost determinate in raport cu valorile de intrare ale acestora, potrivit prevederilor art.9 din Legea nr. 15/1994, republicata, privind amortizarea mijloacelor fixe, astfel ca diferenta de... rol reprezinta cheltuiala nedeductibila la 30.09.2004, potrivit prevederilor art.24 alin.(15) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

De asemenea, organele fiscale au constatat ca incepand cu luna octombrie 2004 societatea a majorat valoarea de inventar a mijloacelor de transport cu suma de ... lei, prin articolul contabil:

2133 "Instalatii tehnice, mijloace de transport"=7588.1 "Alte venituri din exploatare" cu explicatia "Evaluare mijloc fix " fara a avea la baza documente justificative.

Astfel, societatea a modificat valoarea de inventar a mijloacelor de transport si incepand cu luna octombrie societatea calculeaza si inregistreaza cheltuieli cu amortizarea acestor mijloace de transport la valoarea modificata a mijloacelor de transport, rezultand o diferenta lunara de... lei între amortizarea aferenta valorii de intrare si amortizarea calculata urmare a modificarii valorii de inventar a mijloacelor de transport mai sus enumerate.

Organele de inspectie fiscala au considerat ca nedeductibile fiscal cheltuielile in valoare de .. lei reprezentand diferenta între amortizarea aferenta valorii de intrare a mijloacelor de transport si amortizarea calculata pe trimestrul IV 2004, urmare a modificarii valorii de inventar a mijloacelor de transport, potrivit prevederilor art.24 alin.(15) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, intrucat societatea nu a prezentat documente justificative privind motivele care au determinat aceste cresteri a valorii de inventar a mijloacelor de transport.

In ceea ce privesc cheltuielile nedeductibile fiscal in valoare de ... lei , stabilite pe anul 2005, in raportul de inspectie fiscala se mentioneaza:

In urma explicatiilor primite prin Nota explicativa, reiese faptul ca societatea a derulat doua contracte de leasing financiar extern incepand cu luna iulie 2000 pentru care nu a operat la data platii ratelor, influentele fluctuatiei cursului valutar si nici actualizarea datoriilor in valuta la incheierea exercitiului financiar.Datorita acestui fapt societatea inregistreaza aceste diferente, influentand cheltuielile anilor 2004, 2005 si 2006, fara a le repartiza pe toata perioada de derulare a contractelor de leasing respectiv 2000, 2001, 2002, 2003 si trimestrele I-III 2004.

Avand in vedere prevederile sectiunii 3 "Tratamente contabile" , pct.3.1 lit.c) coroborate cu pct.4.95 din Ordinul 306/2002 pentru aprobarea Reglementarilor contabile simplificate, armonizate cu directivele europene, coroborate cu prevederile art.19 , art.21 alin.(3) lit.i) si art.24 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal , organele de inspectie fiscala au considerat ca nedeductibila fiscal suma de... lei reprezentand diferenta între amortizarea aferenta valorii de intrare si amortizarea calculata urmare a modificarii valorii de inventar a mijloacelor de transport.

De asemenea, pe perioada 01.01.2006-30.09.2006, organele de inspectie fiscala au recalculat diferenta între amortizarea aferenta valorii de intrare a mijloacelor de transport si amortizarea calculata urmare a modificarii valorii de inventar a mijloacelor de transport, considerand ca nedeductibile fiscal cheltuieli cu amortizarea in valoare de... lei , potrivit prevederilor art.21 alin.(3) lit.i) si art.24 alin.(1), alin.(5) lit.a) si alin.(7) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal coroborat cu prevederile pct.58 si 59 din Ordinul 1752/2005 pentru aprobarea reglementarilor contabile conforme cu directivele europene.

Prin considerarea ca nedeductibile fiscal a cheltuielilor cu amortizarea in valoare de ...lei, pe perioada 2003-septembrie 2006, organele de inspectie fiscala au stabilit suplimentar impozit pe profit in valoare de ... lei precum si accesorii aferente impozitului pe profit de plata.

III. Luând în considerare constatările organului de inspecție fiscală, susținerile petentei, documentele aflate la dosarul cauzei precum și prevederile actelor normative în vigoare în perioada supusă verificării se rețin următoarele:

Perioada verificată:01.01.2002-31.12.2006

1.Referitor la cheltuielile in valoare de... lei, stabilite ca nedeductibile fiscal de catre organul de inspectie fiscala, urmare a recalcularii cheltuielilor cu amortizarea la valoarea de intrare a mijloacelor de transport , contestate de petenta, precizam:

**Cauza supusă soluționării este dacă pentru mijloacele de transport achiziționate în baza contractului de leasing, SCX, are dreptul să deducă la calculul impozitului pe profit cheltuielile cu amortizarea, pe perioada derulării contractului, în condițiile în care valoarea de intrare a mijloacelor de transport a fost majorată datorită fluctuației cursului valutar.**

În fapt, în baza contractului de leasing financiar încheiat între SC X în calitate de utilizator și V, în calitate de locator, s-au achiziționat 10 bucati autotractoare și 11 semiremorci, valoarea contractului fiind de .... DEM.

Mijloacele de transport au fost înregistrate în patrimoniul societății la valoarea de intrare, stabilită pe baza valorii inițiale a contractului de leasing, prin transformarea monedei DEM în lei la cursul BNR la data înregistrării contractului, fiind supuse amortizării începând cu luna următoare intrării în funcțiune.

Urmare a verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că în luna ianuarie 2003 societatea a majorat valoarea mijloacelor de transport mai sus enumerate, majorând totodată și cheltuiala cu amortizarea lunară a mijloacelor de transport fără a prezenta documente justificative în acest sens.

De asemenea, în luna octombrie 2004 s-a constatat că societatea a majorat valoarea de intrare a mijloacelor fixe cu suma de ... lei, prin articolul contabil:

2133 "Mijloace de transport"=7588.1 "Venituri din reevaluarea mijloacelor fixe" cu explicația "Evaluare mijloc fix", fără a avea la baza documente justificative.

Prin raportul de inspecție fiscală organele de inspecție fiscală au recalculat cheltuielile cu amortizarea mijloacelor de transport achiziționate în baza contractului de leasing financiar, stabilind pe perioada 2003-2006, ca nedeductibilă fiscal suma de.... lei reprezentând diferența între cheltuielile cu amortizarea calculată asupra valorii de intrare a mijloacelor de transport și cheltuielile cu amortizarea înregistrată în evidențele contabile de către contestatoare, urmare a majorării valorii de intrare a mijloacelor de transport în cauză, astfel:

-.... lei reprezentând diferența cheltuieli cu amortizarea mijloacelor de transport aferentă anului 2003

-.... lei reprezentând diferența cheltuieli cu amortizarea mijloacelor de transport aferentă anului 2004

-...lei reprezentând diferența cheltuieli cu amortizarea mijloacelor de transport aferentă anului 2005

-.... lei reprezentând diferența cheltuieli cu amortizarea mijloacelor de transport aferentă anului 2006

Prin considerarea diferențelor reprezentând cheltuieli cu amortizarea mijloacelor de transport, ca nedeductibile fiscal, organele de inspecție fiscală au recalculat profitul impozabil aferent fiecărui an și au stabilit suplimentar impozit pe profit.

În contestația formulată petenta susține că a fost necesară majorarea valorii de intrare a mijloacelor de transport datorită fluctuației cursului valutar iar influențele fluctuației cursului valutar nu au fost operate la data plății ratelor, această operațiune realizându-se în două etape, la data de 01.01.2003 și în luna octombrie 2004.

În susținerea contestației, petenta invocă prevederile OMFP 1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, respectiv principiul prudenței potrivit căruia bunurile procurate cu titlu oneros se evaluează și se înregistrează în contabilitate la valoarea de intrare având în vedere costurile de achiziție a bunurilor, costuri care includ prețul de cumpărare, taxe, cheltuieli de transport manipulare și alte cheltuieli care pot fi atribuite direct achiziției bunurilor respective.

Astfel, petenta sustine ca organul fiscal in mod eronat a apreciat ca fiind nedeductibile fiscal cheltuielile privind diferentele platite in plus locatorului V.

In drept, in ceea ce priveste amortizarea, in cazul leasingului financiar, in speta sunt incidente, pentru anul 2003, prevederile art.11 din Legea nr.414/2002 privind impozitul pe profit, care precizeaza:

*"(1) Cheltuielile privind amortizarea activelor corporale și necorporale sunt deductibile în limita prevederilor Legii nr. 15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale, republicată, cu modificările și completările ulterioare. Pentru echipamentele tehnologice, respectiv mașini, utilaje și instalații de lucru, computere și echipamente periferice ale acestora, puse în funcțiune după data intrării în vigoare a prezentei legi, se poate utiliza regimul de amortizare accelerată fără aprobarea organului fiscal teritorial. Același regim de amortizare se poate utiliza și pentru brevetele de invenție, de la data aplicării acestora de către contribuabil.*

*(7) Intră sub incidența alin. (1) sau (5), după caz, și mijloacele fixe achiziționate în baza unui contract de leasing financiar cu clauză definitivă de transfer al dreptului de proprietate asupra bunului la expirarea contractului de leasing financiar."*

Pe perioada 01.01.2004-31.12.2006, sunt incidente prevederile art.25 coroborat cu prevederile art.24 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, care dispun:

-art.25 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal

*"(1) În cazul leasingului financiar utilizatorul este tratat din punct de vedere fiscal ca proprietar, în timp ce în cazul leasingului operațional, locatorul are această calitate.*

*Amortizarea bunului care face obiectul unui contract de leasing se face de către utilizator, în cazul leasingului financiar, și de către locator, în cazul leasingului operațional, cheltuielile fiind deductibile, potrivit art. 24.*

*(2) În cazul leasingului financiar utilizatorul deduce dobânda, iar în cazul leasingului operațional locatarul deduce chiria (rata de leasing)."*

-art.24 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal

*"(15) Pentru mijloacele fixe amortizabile, deducerile de amortizare se determină fără a lua în calcul amortizarea contabilă și orice reevaluare contabilă a acestora. Câștigurile sau pierderile rezultate din vânzarea sau din scoaterea din funcțiune a acestor mijloace fixe se calculează pe baza valorii fiscale a acestora, care reprezintă valoarea fiscală de intrare a mijloacelor fixe, diminuată cu amortizarea fiscală. Pentru mijloacele fixe cu valoarea contabilă evidențiată în sold la 31 decembrie 2003, amortizarea se calculează în baza valorii rămase neamortizate, pe durata normală de utilizare rămasă, folosindu-se metodele de amortizare aplicate până la această dată. Valoarea rămasă neamortizată, în cazul mijloacelor fixe amortizabile vândute, este deductibilă la calculul profitului impozabil în situația în care acestea sunt valorificate prin unități specializate sau prin licitație organizată potrivit legii."*

Potrivit prevederilor mai sus enunțate mijloacele fixe achiziționate in baza unui contract de leasing financiar sunt supuse amortizării de catre utilizator, in cazul in speta de catre SCX.

De asemenea, sunt incidente prevederile art.9, art.10 si art.11 din Legea nr.15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat in active corporale si necorporale, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, care dispun:

-art.9

*"Amortizarea se stabilește prin aplicarea cotelor de amortizare asupra valorii de intrare a mijloacelor fixe și se include în cheltuielile de exploatare."*

-art.10

*"Prin valoarea de intrare a mijloacelor fixe se înțelege:*

*a) valoarea de intrare aferentă fiecărui mijloc fix, reevaluată în conformitate cu prevederile legale;*

*b) cheltuielile de achiziție pentru mijloacele fixe procurate cu titlu oneros;"*

-art.11 din Legea nr.15/1994

*"Amortizarea mijloacelor fixe se calculează începând cu luna următoare punerii în funcțiune, până la recuperarea integrală a valorii de intrare, conform duratelor normale de funcționare."*

Potrivit prevederilor art.20 alin.(2) din OG nr.51/1997, republicata, privind operatiunile de leasing si societatile de leasing "(2) Achizițiile de bunuri imobile și mobile, în cazul leasingului financiar, sunt tratate ca investiții, fiind supuse amortizării în conformitate cu actele normative în vigoare."

Din cadrul legislativ mai sus enuntat rezulta ca bunurile achizitionate in baza contractelor de leasing financiar sunt supuse amortizarii potrivit , prevederilor legale in vigoare, amortizarea stabilindu-se prin aplicarea cotelor de amortizare asupra valorii de intrare a mijloacelor fixe care cuprinde cheltuielile de achizitie. Amortizarea mijloacelor fixe se calculeaza incepand cu luna urmatoare punerii in functiune pana la recuperarea integrala a valorii de intrare.

Din documentele existente in copie la dosarul cauzei rezulta ca SC X a achizitionat 10 bucati autotractoare si 11 semiremorci, in baza contractului de leasing financiar incheiat in data de 21.06.2000 cu V, dar nu se precizeaza data cand au fost puse in functiune aceste mijloace de transport si de asemenea nu se precizeaza perioada de amortizare a mijloacelor fixe.

Prin raportul de inspectie fiscala organele de inspectie fiscala au respins la deducere, pe perioada 2003-2006, cheltuielile in valoare de ... lei reprezentand diferenta intre amortizarea aferenta valorii de intrare a mijloacelor de transport inregistrate la data incheierii contractului de leasing si amortizarea mijloacelor de transport urmare a majorarii valorii de intrare a acestor mijloace cu diferentele de curs valutar achitate societatii de leasing.

In raportul de inspectie fiscala se mentioneaza ca valoarea mijloacelor de transport a fost majorata de doua ori, respectiv in data de 01.01.2003, fara a se mentiona suma cu care a fost majorata valoare de intrare a mijloacelor fixe iar a doua oara in luna octombrie 2004 cu suma de ... lei, prin articolul contabil:

**2133 " Mijloace de transport"=7588.1 "Venituri din reevaluarea mijloacelor fixe"** cu explicatia "Evaluare mijloc fix ".

Insa, din raportul de inspectie fiscala nu rezulta modul cum au fost inregistrate in evidentele contabile ale societatii diferentele generate de fluctuatia cursului valutar, diferente care au fost achitate societatii de leasing, dupa cum sustine si petenta in contestatia formulata.

Organele de inspectie fiscala, in raportul de inspectie fiscala care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere, au considerat ca nedeductibile fiscal, pe perioada 2003-2006, cheltuielile reprezentand diferente de amortizare calculata intre valoarea de intrare a mijloacelor fixe si valoare mijloacelor fixe majorata cu diferentele de curs valutar, fara avea in vedere faptul ca in luna octombrie 2004 contestatoarea a majorat valoarea mijloacelor fixe

prin inregistrarea diferentei de... lei, in contul 7588.1 "Venituri din reevaluarea mijloacelor fixe".

Potrivit art. 7 alin.(1) din Legea nr.414/2002 privind impozitul pe profit si mentinut prin art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal **"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."**

Veniturile in valoare de ... lei, se regasesc in balanta verificare din 31.12.2004, existenta in copie la dosarul cauzei, in contul 7588.1 "Venituri din reevaluarea mijloacelor fixe", venituri care au fost cuprinse in profitul impozabil al anului 2004 si totodata supuse impozitarii in anul 2004.

In contestatia formulata, petenta sustine ca suma de ... lei reprezinta diferenta intre valoarea de intrare a mijloacelor fixe in patrimoniu si valoarea achitata societatii de leasing, avand in vedere faptul ca initial contractul de leasing a fost incheiat in DEM iar ulterior plata s-a efectuat in euro, astfel ca aceste diferente trebuiau incluse in costul de achizitie a mijloacelor fixe si supuse amortizarii.

La pct.3.1, Sectiunea 3-Tratamente contabile din Ordinul 306/2002 pentru aprobarea Reglementarilor contabile simplificate, armonizate cu directivele europene, mentinuta la pct.54, Sectiunea 7 -Reguli generale de evaluare din Ordinul 1752/2005 pentru aprobarea Reglementarilor contabile simplificate, armonizate cu directivele europene, se precizeaza:

**"3.1. - În conformitate cu prevederile art. 7 și art. 9 din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, modificată și completată prin Ordonanța Guvernului nr. 61/2001, pentru evaluarea elementelor din bilanț, se stabilesc următoarele reguli:**

**a) la data intrării în unitate, bunurile se evaluează și se înregistrează în contabilitate la valoarea de intrare denumită valoare contabilă, care se stabilește astfel:**

[...]

- bunurile procurate cu titlu oneros, la cost de achiziție;

- bunurile produse în unitate, la cost de producție.

**Costul de achiziție al unui bun este egal cu prețul de cumpărare, taxele nerecuperabile, cheltuielile de transport-aprovizionare și alte cheltuieli accesorii necesare pentru punerea în stare de utilizare sau intrarea în gestiune a bunului respectiv."**

Potrivit prevederilor legale invocate in speta costul de achizitie al unui bun este egal cu pretul de cumparare a bunului respectiv.

In cazul in speta, pretul de cumparare al bunului il reprezinta pretul achitat societatii de leasing, pret care poate cuprinde si diferentele generate de fluctuatia cursului valutar pe perioada derularii contractului de leasing.

Dupa cum am mentionat si mai sus, din documentele existenta in copie la dosarul cauzei precum si raportul de inspectie fiscala nu rezulta cum au fost inregistrate in evidentele contabile ale societatii aceste diferente generate de fluctuatia cursului valutar pe perioada derularii contractului de leasing, in conditiile in care societatea de leasing, a emis factura trimestrial iar plata s-a efectuat prin banca.

Din raportul de inspectie fiscala nu rezulta daca aceste diferente au fost inregistrate initial pe cheltuieli din diferente de curs valutar, nu fac nicio referire la suma de... lei inregistrata in contul 7588.1 "Venituri din reevaluarea mijloacelor fixe", prin care s-a majorat valoarea mijloacelor fixe.

In raportul de inspectie fiscala, urmare a Notei explicative, se mentioneaza urmatoarele:

"Societatea a derulat doua contracte de leasing financiar extern, incepand cu luna iulie 2000 pentru care nu a operat la data platii ratelor, influentele fluctuatiei cursului valutar si nici actualizarea datoriilor in valuta la incheierea exercitiului financiar. Datorita acestui fapt, societatea inregistreaza aceste influente generate de fluctuatia cursului valutar cumulat in luna octombrie 2004, influentand cu cheltuielile rezultate rezultatele exercitiilor 2004 (trim IV), 2005 si 2006 fara a le repartiza pe toata perioada de derulare a contractelor de leasing respectiv 2000, 2001, 2002, 2003, 2004(Trim.I-III)."

Organele de inspectie fiscala invoca prevederile pct.4.95 alin.(1) din Ordinul 306/2002 pentru aprobarea Reglementarilor contabile simplificate, armonizate cu directivele europene, care dispun:

*"Diferențele de curs valutar ce apar cu ocazia decontării creanțelor și datoriilor în valută la cursuri diferite față de cele la care au fost înregistrate inițial pe parcursul perioadei sau față de cele la care au fost raportate în situațiile financiare anuale simplificate anterioare trebuie recunoscute ca venituri sau cheltuieli în perioada în care apar".*

Insa, la art.27 din O.G.nr.61/2001 pentru modificarea si completarea Legii contabilitatii nr. 82/1991, se precizeaza:

*"(12)Eventualele erori constatate în contabilitate, după aprobarea și depunerea situațiilor financiare anuale, vor fi corectate în anul în care acestea se constată, potrivit reglementărilor contabile date în aplicarea legii."*

De asemenea, la pct.13 al Titlului II "Impozit pe profit" din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, se precizeaza:

*"Veniturile sau cheltuielile înregistrate eronat sau omise se corectează prin ajustarea profitului impozabil al perioadei fiscale căreia îi aparțin. În cazul în care contribuabilul constată că după depunerea declarației anuale un element de venit sau de cheltuială a fost omis ori a fost înregistrat eronat, contribuabilul este obligat să depună declarația rectificativă pentru anul fiscal respectiv. Dacă în urma efectuării acestei corecții rezultă o sumă suplimentară de plată a impozitului pe profit, atunci pentru această sumă se datorează dobânzi și penalități de întârziere conform legislației în vigoare."*

Astfel, se retine ca, organele de inspectie fiscala au considerat ca nedeductibile fiscal cheltuielile in valoare de ... lei reprezentand diferenta între cheltuiala cu amortizarea mijloacelor fixe la valoarea de intrare in patrimoniu a acestora si cheltuiala cu amortizarea inregistrata de societate in evidentele contabile urmare a fluctuatie cursului valutar intrucat societatea nu a prezentat documente justificative privind majorarea valorii de intrare a mijloacelor fixe, fara a analiza daca aceste cheltuieli sunt aferente veniturilor, fara a analiza modul de inregistrare in evidentele contabile a diferentelor de curs valutar rezultate ca urmare a platii ratelor de leasing catre societatea de leasing, precum si inregistrarea pe contul de venituri din exploatare a majorarii valorii de intrare a mijloacelor fixe in cauza.

De asemenea, din documentele existente la dosarul cauzei nu rezulta data la care bunurile achizitionate in baza contractului de leasing au fost puse in functiune si nici perioada de amortizare a acestora.

Art.94 "Obiectul si functiile inspectiei fiscale", alin.(1) si alin.(2), lit.a) si alin.(3) lit.e) din O.G. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicat in iulie 2007, dispune:



*"(1) Inspekția fiscală are ca obiect verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor de către contribuabili, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impunere, stabilirea diferențelor obligațiilor de plată și a accesoriilor aferente acestora.*

*(2) Inspekția fiscală are următoarele atribuții:*

*a) constatarea și investigarea fiscală a tuturor actelor și faptelor rezultând din activitatea contribuabilului supus inspecției sau altor persoane privind legalitatea și conformitatea declarațiilor fiscale, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor fiscale, în vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale; [...]*

*(3) Pentru ducerea la îndeplinire a atribuțiilor prevăzute la alin. (2) organul de inspecție fiscală va proceda la:*

*[...]*

*e) stabilirea corectă a bazei de impunere, a diferențelor datorate în plus sau în minus, după caz, față de creanța fiscală declarată și/sau stabilită, după caz, la momentul începerii inspecției fiscale;"*

De asemenea, se retine faptul ca potrivit prevederilor art.43 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicata în iulie 2007, "Actul administrativ fiscal cuprinde următoarele elemente:

*e) motivele de fapt;*

*f) temeiul de drept;"*

coroborate cu lit.e) din Anexa 2 privind Instrucțiunile de completare a formularului "Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspekția fiscală" din Ordinul OMFP nr.972/2006 privind aprobarea formularului "Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilită de inspekția fiscală, care precizează:

*"e) Informațiile din conținutul "Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspekția fiscală" se vor completa după cum urmează:*

*2.1.2. "Motivul de fapt" - se va înscrie detaliat și în clar modul în care contribuabilul a efectuat o operațiune patrimonială, modul cum a tratat din punct de vedere fiscal sau cu influență fiscală și prezentarea consecinței fiscale. Motivul de fapt se va înscrie atât pentru obligația fiscală principală, cât și pentru accesoriile calculate pentru aceasta.*

*2.1.3. "Temeiul de drept" - se va înscrie detaliat și în clar încadrarea faptei constatate, cu precizarea actului normativ, a articolului, a celorlalte elemente prevăzute de lege, cu prezentarea concisă a textului de lege pentru cazul constatat. Temeiul de drept se va înscrie atât pentru obligația fiscală principală, cât și pentru accesoriile calculate la aceasta."*

Având în vedere prevederile legale enunțate, precum și faptul că organele de inspecție fiscală prin actul administrativ fiscal nu a prezentat în mod clar motivele care au dus la stabilirea că nedeductibilele fiscale a cheltuielilor în valoare de ... lei iar din documentele existente la dosarul cauzei nu pot fi analizate aspectele mai sus enumerate, urmează a se desființa capitolul din raportul de inspecție fiscală cu privire la cheltuielile în valoare de ... lei reprezentând diferența de amortizare mijloace fixe achiziționate în leasing financiar și totodată se va desființa parțial Decizia de impunere cu privire la suma de... reprezentând impozit pe profit aferent acestor cheltuieli.

In drept, sunt aplicabile prevederile art.216 alin.(3) din O.G. Nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, si pct.102.5 din H.G. nr.1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala care dispun:

-art.216

*“(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.”*

-pct.102.5 din H.G. nr.1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala

*"În cazul în care, ca urmare a desființării actului administrativ conform art. 185 alin. (3) din Codul de procedură fiscală, este necesară reverificarea unei perioade impozabile, aceasta se va efectua de către o altă echipă de inspecție fiscală decât cea care a încheiat actul contestat."*

urmand ca organele de inspectie fiscala , printr-o alta echipa sa reanalizeze situatia de fapt pentru aceeasi perioada si acelasi tip de impozit tinand cont de cele precizate in prezenta decizie.

**2.Referitor la accesoriile in valoare de ... lei contestate de catre SC X, cauza supusa solutionarii este daca petenta datoreaza bugetului de stat dobanzile, penalitatile si majorarile de intarziere contestate in valoare de ...lei, in conditiile in care s-a desfiintat partial Decizia de impunere cu privire la impozitului pe profit.**

In fapt, prin Decizia de impunere organele de inspectie fiscala au stabilit de plata catre bugetul statului, pe perioada 26.01.2003-30.04.2008, accesorii in valoare de... lei aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar de plata in valoare de ... lei.

Dobanzile si majorarile de intarziere aferente impozitului pe profit au fost calculate potrivit art. 115 din O.G. nr. 92/2003, republicata, privind Codul de procedură fiscală si art.3 din Legea nr.210/2005 pentru aprobarea O.G. nr.20/2005 pentru modificarea si completarea O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care prevăd:

-art. 115 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicata

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

*(2) Prin excepție de la prevederile alin. (1), se datorează dobânzi după cum urmează:*

*a) pentru diferențele de impozite și taxe, stabilite de organele competente, dobânzile se datorează începând cu ziua imediat următoare scadenței impozitului sau taxei, pentru care s-a stabilit diferența, până la data stingerii acesteia inclusiv;"*

-art. 3 din Legea nr.210/2005

*"Începând cu data de 1 ianuarie 2006, art. 115 din Codul de procedură fiscală se modifică și va avea următorul cuprins:*

*"ART. 115*

*Majorări de întârziere*

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

*(7) Nivelul majorării de întârziere este de 0,1% pentru fiecare zi de întârziere, și poate fi modificat prin legile bugetare anuale."*

Referitor la penalitățile în cota de 0,5% respectiv 0,6% aferente impozitului pe profit suplimentar, menționăm că acestea au fost calculate de organul de control în conformitate cu prevederile art. 120, respectiv 121 din O.G. nr.92/2003, republicată, privind Codul de procedură fiscală și anume:

-art.120 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată în anul 2004

*"(1) Plata cu întârziere a obligațiilor fiscale se sancționează cu o penalitate de întârziere de 0,5% pentru fiecare lună și/sau pentru fiecare fracțiune de lună de întârziere, începând cu data de întâi a lunii următoare scadenței acestora până la data stingerii acestora inclusiv. Penalitatea de întârziere nu înlătură obligația de plată a dobânzilor."*

-art.121 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată în anul 2005

*"(1) Plata cu întârziere a obligațiilor fiscale se sancționează cu o penalitate de întârziere de 0,6% pentru fiecare lună și/sau pentru fiecare fracțiune de lună de întârziere, începând cu data de întâi a lunii următoare scadenței acestora până la data stingerii acestora inclusiv. Penalitatea de întârziere nu înlătură obligația de plată a dobânzilor."*

Prin adresa, transmisă de către SCX urmare a adresei noastre, înregistrată la D.G.F.P.Brasov, petenta precizează cuantumul sumei contestate, respectiv impozit pe profit în valoare de ... lei și accesorii aferente.

Prin anexa nr.2 „la Raportul de inspecție fiscală, "Situația privind calculul creanțelor fiscale accesorii aferente impozitului pe profit suplimentar de plată la SC X" pe perioada 26.01.2004-30.04.2008, s-au stabilit accesoriile aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar, în suma de ..lei.

Având în vedere perioadele luate în calcul la determinarea accesoriilor stabilite ca datorate prin Raportul de inspecție fiscală, referitor la impozitul pe profit contestat, accesoriile aferente reprezintă ... lei.

Menționăm că dobânzile, penalitățile și majorările de întârziere calculate de către organul fiscal prin Decizia de impunere reprezintă măsura accesorie în raport de debitul stabilit suplimentar.

Având în vedere că prin prezenta decizie s-a desființat parțial Decizia de impunere cu privire la impozitul pe profit se va desființa parțial Decizia de impunere cu privire la accesoriile aferente acestuia, potrivit principiului de drept conform căruia "accesoriul urmează principalul".

Prin adresa, înregistrată la D.G.F.P.Brasov, petenta precizează că accesoriile aferente impozitului pe profit contestat sunt în valoare de ... lei.

Astfel, accesoriile în valoare de ... lei, contestate de către petenta, vor fi respinse ca nemotivate în condițiile în care petenta nu prezintă argumentele de fapt și de drept cu privire la această sumă.

În drept, sunt incidente prevederile pct.12.1 din Ordinul nr.519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, care dispun:

*"Contestatia poate fi respinsă ca:*

*b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supuse soluționării;"*

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul art. 216 alin.(3) din O.G. nr. 92/2003, republicată, privind Codul de procedură fiscală, se

#### DECIDE

1.Desființarea parțială a Deciziei de impunere cu privire la suma de ...lei reprezentând impozit pe profit și suma de ... lei reprezentând majorări de întârziere, dobânzi și penalități aferente impozitului pe profit, urmând ca organele de inspecție fiscală, printr-o altă echipă decât cea care a întocmit decizia de impunere contestată, să reanalizeze situația de fapt pentru aceleași obligații bugetare și aceeași perioadă având în vedere cele reținute în cuprinsul prezentei decizii și prevederile legale aplicabile în perioada verificată.

2.Respingerea ca nemotivată a contestației cu privire la suma de.. lei reprezentând majorări de întârziere aferente impozitului pe profit.

Prezenta decizie poate fi atacată la Tribunalul Brașov în termenul prevăzut de Legea nr.554/2004 privind contenciosul administrativ.