



DECIZIA NR din ...08 .2006

privind modul de soluționare a contestației formulată de S.C. X S.R.L., înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea sub nr din ...07.2006.

Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea a fost sesizată de Structura de Administrare Fiscală - Activitatea de Control Fiscal cu adresa din 31.07.2006 ,asupra contestației formulate de S.C. X SRL Rm. Vâlcea înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea din 19.07.2006.

Contestația are ca obiect suma de lei RON, stabilită prin Decizia de impunere din 24.03.2006 întocmită de organele control ale Activității de Control Fiscal alcătuită astfel :

- ... lei RON - impozit pe profit ;
- ... lei RON - dobânzi aferente impozitului pe profit;
- ... lei RON - penalități de întârziere aferente impozitului pe profit, înaintată la data de **22.06.2006** , cu adresa ... din 22.06.2006, existentă în copie la dosarul cauzei.

Contestația este semnată de doamna ... în calitate de reprezentant legal al SC. X SRL Rm.Vâlcea, conform procurii autentificată, existentă în copie la dosarul cauzei .

Petenta a respectat termenul legal de 30 de zile prevăzut de art.177 alin.1 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală republicată la data de 26.09.2005.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute la art.174 alin.(1) și art.178, alin.1, lit.a din OG 92/2003 republicată privind Codul de procedură fiscală, Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea este competentă să soluționeze contestația formulată de S.C. X SRL S.R.L. înregistrată sub nr. ... din 19.07.2006.

Procedura legală fiind îndeplinită s-a trecut la analiza pe fond a contestației.

I. Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei se constată următoarele:

A. S.C. XE S.R.L. contestă Decizia de impunere din 24.03.2006, motivând următoarele:

Petenta susține că organele fiscale nu au determinat corect situația fiscală, nu au utilizat toate informațiile și documentele necesare, încălcând astfel art.103 din Codul de procedură fiscală

Petenta susține că este de acord ca veniturile din anularea provizioanelor înregistrate în luna decembrie 2003 și 2004 sunt impozabile iar cheltuielile cu provizioanele pentru diferențele de curs valutar înregistrate în decembrie 2004 sunt nedeductibile fiscal numai dacă sunt considerate deductibile fiscal cheltuielile înregistrate reprezentând diferențe de curs valutar în anul 2003 și în anul 2004 chiar dacă nu au fost respectate întocmai normele metodologice de utilizare a conturilor contabile aprobate prin OMFP nr. 306/2002 privind reflectarea în contabilitate a acestora.

Petenta susține că rezultatul fiscal rămâne influențat numai cu diferențele de curs valutar aferente modificării cursului de schimb survenită în cursul fiecărui an.

Petenta arată că susținerea organului de control potrivit căreia toate cheltuielile privind diferențele de curs valutar înregistrate în anii 2003 și 2004 nu sunt aferente veniturilor deoarece în anul 2003 și 2004 a înregistrat venituri din anularea provizioanelor.

Petenta arată că organele de control au considerat că diferențele de curs valutar aferente datorilor în valută neachitate sunt nedeductibile fiscal, ca o " consecință a faptului că au luat în considerare din textul pct. 4.95 din secțiunea a 4 a din Reglementările contabile simplificate aprobate prin OMFP nr. 306/2002 numai jumătate dintr-o frază, ignorând cealaltă jumătate a frazei respective precum și frazele următoare".

Petenta susține că organele de control nu au prezentat niciun argument prin care să

Petenta susține că organele de control au apreciat în mod eronat perioada în care s-a manifestat influența fiscală a cheltuielilor cu diferențele de curs valutar în sumă de lei RON, deoarece aceste cheltuieli nu au avut influență fiscală asupra impozitului pe profit decât în luna decembrie 2004, fiind stornate din evidența contabilă în luna ianuarie 2005.

Petenta arată că organul de control nu a luat în considerare explicațiile date în fața sa de reprezentantul administratorului prin declarația dată din care rezultă că diferențele de curs valutar au fost înregistrate eronat în conturile de provizioane și cheltuieli cu provizioanele în loc de contul 665 " Cheltuieli cu diferențe de curs valutar".

Petenta susține că organul de control nu a stabilit natura concretă a operațiunilor privind diferențele de curs valutar prin verificarea acestora ci a considerat că operațiunile înregistrate în conturile contabile privind provizioanele sunt de această natură numai pentru faptul că au fost înregistrate în aceste conturi.

Petenta susține că organele de control nu au ținut cont de prevederile pct. 7.4 din Instrucțiunile privind metodologia impozitului pe profit aprobate prin HG 889/2002 și pct.13 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal aprobate prin HG 44/ 2004.

B. Din actele de control contestate rezultă următoarele :

S.C. X S.R.L. în perioada verificată, a desfășurat activitatea de producție de articole de îmbrăcăminte în regim de perfecționare activă, în baza contractului încheiat cu SC Y din LONDRA, într-un spațiu închiriat de la SC B SA Rm. Vâlcea .

Impozitul pe profit, a fost verificat în conformitate cu prevederile Legii 414/2002 privind impozitul pe profit, HGR 859/2002, Legea 571/2003 privind Codul fiscal și HGR 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare și a cuprins perioada 01.01.2003 - 31.12.2004.

Organul de control a constatat că suma de ... lei înregistrată în luna decembrie 2003, reprezentând venituri din provizioanele constituite în anul 2002 pentru pierderea netă din diferența de curs valutar sunt venituri impozabile potrivit art. 8 lit.c din Legea 414/2002 privind impozitul pe profit.

De asemenea, organele de control au constatat că suma de ... lei înregistrată de societate în luna decembrie 2003, reprezentând cheltuieli cu provizioanele pentru pierderea netă din diferențe de curs valutar sunt cheltuieli nedeductibile la calculul profitului impozabil conform art. 9 alin. 7 lit.d din Legea 414/2002 privind impozitul pe profit și ținând cont de faptul că HGR 335/1995 republicată a fost abrogată prin OMFP nr . 1784/2002.

Veniturile din provizioanele pentru pierderea netă din diferențe de curs valutar constituite în anul 2003 în sumă de ... lei au fost considerate de organele de control venituri neimpozabile conform art. 20 lit. d din Legea 571/2003 privind Codul fiscal întrucât pentru cheltuielile cu provizioanele din diferențe de curs valutar în sumă de lei nu s-a acordat drept de deducere în anul 2003.

De asemenea, cheltuielile cu diferențele de curs valutar în sumă de ... lei înregistrate de societate în decembrie 2004 în contul 665, au fost considerate cheltuieli nedeductibile fiscal conform art. 21 alin.1 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal coroborate cu pct. 4.95 din Secțiunea a 4 a a Reglementărilor contabile simplificate, armonizate cu directivele europene, aprobate prin OMFP 306/2002.

Suma de ... lei reprezentând cheltuieli cu provizioanele din pierderea netă din diferențe de curs valutar, înregistrată de societate în contul 6814 tot în decembrie 2004 a fost considerată de organele de control cheltuielă nedeductibilă la calculul profitului impozabil conform art. 21 alin. 1 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal.

Având în vedere aceste aspecte și ținând cont de pierderea fiscală de recuperat din anii precedenți, organele de control au stabilit un profit impozabil la 31.12.2004 de ... lei și un impozit pe profit aferent de ... lei.

Pentru plata cu întârziere a impozitului pe profit (debit suplimentar) au fost calculate dobânzi/ majorări de întârziere în sumă totală de ... lei RON, calculate până la data de 28.02.2006 și penalități de întârziere în sumă totală de ... lei RON calculate până la data de 31.12.2005.

Dobânzile/majorările și penalitățile de întârziere s-au calculat în conformitate cu prevederile art. 115, 116, 117 și 121 din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată.

În decizia de impunere contestată, emisă în baza raportului de inspecție fiscală este menționat un impozit pe profit suplimentar în sumă de ... lei RON, majorări de întârziere în sumă de ... lei RON și penalități de întârziere în sumă de lei RON .

II. Luând în considerare constatările organului de control, motivațiile invocate de petentă, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative în vigoare pe perioada supusă controlului, se rețin următoarele:

Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea este investită să se pronunțe dacă suma de ... lei RON, stabilită de Activitatea de Control Fiscal Vâlcea în sarcina S.C. X SRL este legal datorată de către aceasta .

1. Referitor la suma de lei și la suma de lei reprezentând cheltuieli cu provizioanele pentru pierderea netă din diferențe de curs valutar, considerată de organele de control cheltuielii nedeductibile la calculul profitului impozabil.

În fapt , în luna decembrie 2003, S.C. X SRL a înregistrat în contul 6814 " Cheltuieli privind provizioanele pentru deprecierea activelor circulante " suma de lei reprezentând cheltuieli cu provizioanele pentru pierderea netă din diferențe de curs valutar, conform notei contabile existente în copie la dosarul cauzei.

În luna decembrie 2004, societatea a înregistrat în contul 6814 cheltuieli cu provizioanele pentru pierderea netă din diferențe de curs valutar în sumă de lei, conform notei contabile existente în copie la dosarul cauzei.

Suma de lei a fost considerată cheltuielă deductibilă la calculul profitului impozabil aferent anului 2003 iar suma de lei a fost considerată cheltuielă deductibilă la calculul profitului impozabil aferent anului 2004.

În drept, art. 9 alin.7 lit.d din Legea 414/2002 privind impozitul pe profit precizează :

" Potrivit prezentei legi, cheltuieli nedeductibile sunt [...] sumele utilizate pentru constituirea provizioanelor peste limitele stabilite prin hotărâre a Guvernului ".

HGR 830/2002 privind regimul deductibilității fiscale a provizioanelor agenților economici, ale băncilor, organizațiilor cooperatiste de credit și fondurilor de garantare, act normativ aplicabil în anul 2003, reglementează tipurile de provizioane deductibile fiscal.

Art. 22 " Provizioane și rezerve" din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, aplicabil de la 1 ianuarie 2004, prevede :

"Contribuabilul are dreptul la deducerea rezervelor și provizioanelor, numai în conformitate cu prezentul articol [...]".

Potrivit actelor normative menționate mai sus sunt deductibile la calculul profitului impozabil numai cheltuielile cu provizioanele menționate expres în cuprinsul acestora.

Cheltuielile cu provizioanele constituite pentru pierderea netă din diferențe de curs valutar nu apar reglementate prin niciun act normativ nici în anul 2003, nici în anul 2004.

În aceste condiții se reține că în mod corect organele de control au apreciat că suma de ... lei și suma de lei reprezentând cheltuieli cu provizioanele pentru pierderea netă din diferențe de curs valutar sunt cheltuieli nedeductibile fiscal la calculul profitului impozabil aferent anilor 2003 și respectiv 2004.

De altfel în contestația formulată petenta admite că provizioanele din diferențe de curs valutar nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil, însă susține că acestea au fost înregistrate eronat ca provizioane, în fapt fiind vorba despre cheltuieli din diferențe de curs valutar aferente furnizorilor externi, așa cum sunt reglementate de art. 22 și 23 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal.

Această susținere a petentei nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei deoarece pe de o parte petenta avea posibilitatea îndreptării erorii până la data controlului iar pe de altă parte, art.23 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal prevede deductibilitatea cheltuielilor din diferențele de curs valutar aferente împrumuturilor luate în calcul la determinarea gradului de îndatorare a capitalului, împrumuturi cu termen de rambursare peste un an, situație în care petenta nu se află.

" În cazul în care cheltuielile din diferențe de curs valutar ale contribuabilului depășesc veniturile din diferențe de curs valutar , diferența va fi tratată ca o cheltuială cu dobânda , potrivit alin. 1 și 2, deductibilitatea acestei diferențe fiind supusă limitărilor prevăzute în aceste alineate. Cheltuielile din diferențe de curs valutar, care se limitează potrivit prezentului alineat, sunt cele aferente împrumuturilor luate în calcul la determinarea gradului de îndatorare a capitalului".

Pct. 61 și 63 din HGR 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal prevede:

" Intră sub incidența art. 23 alin.3 din Codul fiscal pierderea netă din diferențe de curs valutar aferente capitalului împrumutat.[...]

Gradul de îndatorare al capitalului se determină ca raport între capitalul împrumutat și capitalul propriu. Prin capital împrumutat se înțelege **totalul creditelor și împrumuturilor cu termen de rambursare peste un an de la data semnării contractului**, respectiv credite bancare, împrumuturi de la instituții financiare, împrumuturi de la acționari, asociați sau alte persoane, credite furnizori."

Aceleași prevederi legale sunt menționate și în Instrucțiunile privind metodologia de calcul privind impozitul pe profit, aprobate prin HGR 859/2002, emise în aplicarea art. 10 din Legea 414/2002 privind impozitul pe profit, act normativ aplicabil până la data de 31.12.2003. Având în vedere situația de fapt și de drept prezentată mai sus contestația petentei pentru acest capăt de cerere apare ca neîntemeiată.

2. Referitor la suma de... lei reprezentând cheltuială din diferență de curs valutar, considerată de organele de control cheltuială nedeductibilă la calculul profitului impozabil.

În fapt, în luna decembrie 2004 S.C. X SRL a înregistrat în evidența contabilă în contul 665 " Cheltuieli din diferențe de curs valutar " suma de ... lei , ca urmare a evaluării datoriilor în valută față de furnizori, însă această sumă nu a fost achitată furnizorilor.

Suma de ... lei a fost considerată de către contribuabil cheltuială deductibilă la calculul profitului impozabil.

În drept, art. 21 alin.1 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, aplicabil de la 1 ianuarie 2004, prevede:

" 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".

Din textul de lege menționat mai sus rezultă că sunt deductibile la calculul profitului impozabil cheltuielile efectuate de un contribuabil, numai în măsura în care ele sunt efectuate în scopul obținerii de venituri și nu se încadrează în categoria cheltuielilor nedeductibile stabilite prin lege.

Astfel, potrivit prevederilor legale menționate, plătitorii de impozit pe profit trebuie să facă dovada că aceste cheltuieli sunt aferente veniturilor obținute sub sancțiunea considerării lor ca nedeductibile.

Din actele și documentele existente la dosarul cauzei rezultă că diferența de curs valutar a apărut urmare creșterii cursului de schimb după data efectuării tranzacției și sfârșitul exercițiului financiar, respectiv 31.12.2004, însă această diferență nu a fost achitată până la acea dată furnizorilor.

Drept urmare, în fapt, cheltuiala în cauză nu a fost efectuată .

În aceste condiții, se reține că petenta nu a putut să facă dovada că aceste cheltuieli din diferențe de curs valutar sunt aferente veniturilor obținute, organele de control în mod corect apreciind că nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil.

Susținerea petentei potrivit căreia nici un act normativ nu condiționează deductibilitatea acestor cheltuieli în funcție de achitarea furnizorilor nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei deoarece legislația în vigoare precizează în mod expres că sunt deductibile la calculul profitului impozabil **cheltuielile efectuate în scopul realizării veniturilor , într-un an fiscal**.

Ori în anul fiscal 2004 aceste diferențe nefavorabile de curs valutar deși au fost înregistrate în evidența contabilă, nu au fost plătite /achitate furnizorilor .

Pct. 4.95 din Reglementările contabile simplificate armonizate cu directivele europene aprobate prin OMF 206/2002 înscris de petentă, face referință la momentul înregistrării diferenței

de curs valutar care apare între data efectuării tranzacției și data decontării și nu se referă la momentul în care aceste sume sunt impozabile sau deductibile.

Suținerea petentei potrivit căreia cheltuielile în cauză nu au avut influență fiscală asupra impozitului pe profit decât în luna decembrie 2004 deoarece acestea au fost stornate în ianuarie 2005, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei deoarece organele de control au verificat activitatea societății până la 31.12.2004.

Ținând seama de aspectele prezentate precum și de faptul că petenta nu a prezentat o altă situație de fapt decât cea constatată și consemnată prin raportul de inspecție fiscală, contestația petentei pentru acest capăt de cerere apare ca neântemeiată.

În ceea ce privește celelalte sume cu care organele de control au influențat baza impozabilă a impozitului pe profit respectiv:

- suma de ... lei, venituri impozabile conform art. 8 lit.c din Legea 414/2002 privind impozitul pe profit;

- suma de lei, venituri neimpozabile conform art. 20 lit.d din Legea 571/2003 privind Codul fiscal .

În fapt, cu sumele susmenționate organele de inspecție fiscală au influențat pierderea înregistrată de petentă în anul 2003 și 2004, rezultând în final debitul suplimentar în sumă de lei.

În contestația formulată, petenta nu vine cu nici un argument privind celelalte sume constatate de organele de control, cu care practic s-a influențat profitul/pierdera, așa cum se prezintă în raportul de inspecție fiscală, mai mult chiar menționează că își reconsideră poziția referitor la aceste sume.

De altfel, în contestația formulată din debitul suplimentar de lei RON stabilit în sarcina sa petenta contestă doar suma de lei RON.

ÎN CONCLUZIE, având în vedere considerentele reținute mai sus organele de soluționare a contestației rețin că impozitul pe profit în sumă de lei RON este legal datorat de petentă .

3. În ceea ce privește accesoriile aferente, reprezentând dobânzi în sumă de ... RON și penalități de întârziere în sumă de ... lei RON aferente impozitului pe profit speța supusă soluționării este dacă acestea sunt legal datorate în condițiile în care stabilirea de dobânzi și penalități de întârziere reprezintă o măsură accesorie în raport cu debitul care le-a generat conform principiului de drept “ *accessorium sequitur principale* ” .

În consecință, întrucât în sarcina petentei s-a stabilit ca datorat debitul în sumă de ... lei RON reprezentând impozit pe profit pe cale de consecință se reține că aceasta datorează și dobânzile în sumă de ... lei RON și penalitățile în sumă de ... lei RON aferente debitului care le-a generat, contestația apărând ca neântemeiată și la acest capăt de cerere.

Asupra contestației formulate de S.C. X SRL, serviciul juridic din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului Vâlcea, prin adresa din 08.08.2006, existentă la dosarul cauzei, opiniază în același sens.

Pentru considerentele arătate mai sus și în temeiul prevederilor art. 175 alin.(1); 179 alin.(1) lit.a), art. 180; art. 181, din OG 92/2003, republicată, privind Codul de procedură fiscală se :

D E C I D E

Respingerea în totalitate a contestației formulate de **S.C. X SRL din Rm. Vâlcea** ca neântemeiată.

Decizia este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată în termen de 180 de zile la Tribunalul Vâlcea.

DIRECTOR EXECUTIV