

DECIZIA NR. 63/ XXX.2008
privind solutionarea contestatiei formulate de
SC XXXX SRL Medias

Directia Generala a Finantelor Publice Sibiu a fost investita in baza art 209 din OG 92/2003R cu solutionarea contestatiei formulate de SC XXXXXSRL Medias impotriva Deciziei de impunere nr. XXX.08 intocmita de Activitatea de Inspectie Fiscala Sibiu.

Contestatia a fost depusa in termenul impus de art 207 din OG 92/2003 R fiind inregistrata la organul de control cu nr XXX.2008 iar la DGFP Sibiu cu nr XXXX.2008.

Suma contestata este de XXXX lei si reprezinta:

- XXX lei impozit pe profit
- XXX lei majorari de intarziere aferente

I. Prin contestatia depusa petenta invoca urmatoarele:

In fapt prin actul de control s-a retinut ca in anul 2003 nu s-au inregistrat toate veniturile aferente cheltuielilor influentand astfel profitul si impozitul datorat. In anii 2003 si 2004 a fost condusa eronat evidenta contabila in sensul ca s-au cumulat veniturile si cheltuielile aferente celor doua sedii permanente situate in Germania si Ungaria cu cele ale societatii romane, incalcandu-se prevederile pct 18.2 din HG 859/ 2002.

Pe fondul cauzei constatarile si datoria bugetara suplimentara sunt nefondate intrucat inregistrarea celor 2 facturi emise pe numele XXXMedias si XXX in anul 2004 respecta prevederile art 6 din legea contabilitatii si cele ale pct 5.3 din Ordinul 306/ 2002 in sensul ca facturile s-au emis la data confirmarii situatiilor de lucrari de catre beneficiar, inregistrarea s-a facut cronologic la data incasarii veniturilor.

In ceea ce priveste evidenta contabila si calculul profitului impozabil si al impozitului datorat, cumulat pentru cele 3 sedii permanente Romania, Germania, Ungaria- aceasta modalitate de inregistrare respecta prevederile legii 414/2002 modificata aplicabila anului 2003 si pe cele ale codului fiscal aplicabil anului 2004.

A accepta punctul de vedere potrivit caruia cumularea rezultatelor sediilor permanente ale societatii romane, doar la sfarsitul anului fiscal si recuperarea

pierderii fiscale inregistrate de un sediu permanent doar din profitul acestuia, inseamna a aplica reguli de impozitare diferite societatii romane cu sedii permanente in Romania careia ii este permisa cumularea rezultatelor tuturor sediilor sale permanente, de cele ale societatii romane cu sedii permanente in strainatate- careia ii este interzisa cumularea si recuperarea pierderii pe total societate – contravine principiului egalitatii in fata legii instituit de art 15 din Constitutie.

II. Organul de control prin Decizia de impunere intocmita a constatat urmatoarele:

- din verificarile efectuate s-a constatat faptul ca societatea a inregistrat in mod eronat venituri in suma totala de XXX lei, in anul 2004 aceste venituri trebuind inregistrate in anul 2003 pentru a echilibra costurile antrenate pentru realizarea productiei inscrise in situatiile de lucrari

- in perioada verificata s-a constatat ca societatea a condus in mod eronat evidenta contabila aferenta anilor 2003 si 2004, in sensul ca a inregistrat documentele financiar contabile(in devize) aferente sediilor permanente din Germania si Ungaria, lunar, cumulat cu documentele financiar contabile ale sediului din Romania. Acest fapt are ca efect cumularea rezultatelor de la cele trei sedii permanente ale societatii pe parcursul anului, contrar dispozitiilor legale. In anii 2003 si 2004 societatea avea obligatia inregistrarii documentelor din Germania si Ungaria intr-o evidenta distincta, in devize, urmand ca in luna decembrie a fiecarui an societatea sa obtina o balanta consolidata cuprinzand atat datele din Romania cat si pe cele ale sediilor din strainatate.

- pentru calculul distinct pe parcursul anilor 2003- 2004 a impozitului pe profit pentru activitatea din Romania, Germania si Ungaria administratorul societatii a pus la dispozitia organului de inspectie fiscala Fise de cont pentru conturile de venit si cheltuiala evaluate in lei si euro aferente activitatii din Germania pentru perioada 2003-2004, balantele de verificare trimestriale ale anilor 2003 si 2004, documente primare privind activitatea din Ungaria. Prin diferenta dintre conturile de venit si cheltuiala din balanta trimestriala a societatii(ce contine in mod eronat rezultatul contabil cumulat din Romania, Germania si Ungaria) si veniturile si cheltuielile in lei aferente activitatii din Germania si Ungaria s-a obtinut venitul si cheltuiala activitatii din Romania ce reprezinta baza de calcul pentru profitul impozabil din Romania conform prevederilor art 7 alin 1 din Legea 414/2002 privind impozitul pe profit (perioada 01.01.2003- 31.12.2003) si art 19 din Legea 571/ 2003 privind Codul Fiscal.

III. Avand in vedere motivatiile petentei, constatarile organului de control, documentele aflate la dosarul cauzei, legislatia in vigoare in perioada supusa controlului, organul de solutionare a contestatiei retine urmatoarele:

- perioada supusa controlului este 01.01.2003- 31.12.2007

1. - in luna ianuarie 2004 societatea emite si inregistreaza in contabilitate urmatoarele facturi: fact. XXX.04 catre XXX Medias cu val fara tva XXX lei, fact XXX.04 catre XXXX cu val fara tva XXX lei .

- facturile fac referire la servicii prestate de XXX in luna decembrie 2003-conform situatiilor de lucrari

- serviciile au fost prestate in luna decembrie 2003 iar costurile aferente acestor lucrari au fost evidentiata in contabilitate in luna decembrie 2003.

- din nota explicativa data de administratorul societatii rezulta urmatoarele: "Activitatea firmei este de constructii montaj.Firma inainte de intocmirea facturii intocmeste situatii de lucrari. Aceste situatii de lucrari se inainteaza beneficiarului spre verificare si aprobare(operatie care dureaza cateva zile). Urmeaza receptia calitativa a lucrarilor executate. In general la registratura unitatilor bugetare, nu poti depune o factura in ianuarie si factura sa fie datata pe decembrie."

Cauza supusa solutionarii este de a se stabili daca pot fi inregistrate costuri aferente lucrarilor efectuate in luna decembrie 2003 iar veniturile aferente in luna ianuarie 2004.

In speta sunt aplicabile urmatoarele prevederi legale:

- pct 5.3 din OMF 306/ 2002 pentru aprobarea Reglementarilor contabile simplificate, armonizate cu directivele europene: "Veniturile din prestarea de servicii se inregistreaza in contabilitate pe masura efectuarii acestora".

- pct 2.5 din OMF 306/ 2002 "Principiul independentei exercitiului. Se vor lua in considerare toate veniturile si cheltuielile corespunzatoare exercitiului financiar pentru care se face raportarea, fara a se tine seama de data in casarii sumelor sau a efectuarii platilor."

- pct 5.3 din OMF 306/2002 "Variatia stocurilor de produse finite si in curs de executie pe parcursul perioadei reprezinta o corectie a cheltuielilor de productie pentru a reflecta faptul ca fie productia a marit nivelul stocurilor, fie vanzarile suplimentare au redus nivelul stocurilor.

Veniturile din productia stocata se inscriu alaturi de celelalte venituri, in contul de profit si pierdere, cu semnul plus(sold creditor) sau minus (sold debitor)".

- art 7 alin 1 din Legea 414/ 2002 "Profitul impozabil se calculeaza ca diferenta intre veniturile realizate din orice sursa si cheltuielile efectuate pentru realizarea acestora, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile si se adauga cheltuielile nedeductibile."

Avand in vedere prevederile legale de mai sus coroborat cu functiunea contului 711- Variatia stocurilor- petenta trebuia sa inregistreze in luna decembrie 2003 productia obtinuta prin art contabil 332"Lucrari si servicii in curs de executie"= 711"Variatia stocurilor" pentru a echilibra costurile efectuate urmand ca in luna ianuarie 2004, la intocmirea facturii sa se scada din gestiune valoarea lucrarilor din situatiile de lucrari prin nota contabila 711= 332.

Este corecta masura stabilita de organul de control de a stabili un venit impozabil suplimentar la calculul impozitului pe profit aferent anului 2003 in suma totala deXXXX lei si de diminuare cu aceeasi suma a bazei impozabile a impozitului pe profit aferenta anului 2004.

2.Referitor la evidenta contabila si calculul profitului impozabil si al impozitului datorat pentru cele 3 sedii permanente- Romania, Germania si Ungaria.

Petenta considera ca punctul de vedere al organului de control potrivit caruia in perioada verificata avea obligatia de a separa veniturile si cheltuielile pe surse de formare este nejustificat.

Organul de control a constatat urmatoarele:

- in anii 2003 si 2004 societatea a inregistrat documente financiar contabile in devize aferente sediilor permanente din Germania si Ungaria, lunar, cumulat cu documentele financiar contabile (in lei) ale sediului din Romania

- in anii 2003 si 2004 societatea avea obligatia inregistrarii documentelor din Germania si Ungaria intr-o evidenta distincta, in devize, urmand ca in luna decembrie a fiecarui an societatea sa obtina o balanta consolidata cuprinzand atat datele din Romania cat si pe cele de la sediile din strainatate.

- pentru calculul distinct a impozitului pe profit pentru activitatea din Romania, Germania si Ungaria administratorul societatii a pus la dispozitia organului de inspectie fiscala Fise de cont pentru conturile de venit si cheltuiala evaluate in lei si euro aferente activitatii din Germania pentru perioada 2003-2004, balantele de verificare trimestriale, documente primare privind activitatea din Ungaria. Prin diferenta dintre conturile de venit si cheltuiala din balanta trimestriala a societatii ce contine in mod eronat rezultatul contabil cumulat din Romania, Germania si Ungaria si veniturile si cheltuielile in lei aferente activitatii din Germania si Ungaria s-a obtinut venitul si cheltuiala activitatii din Romania ce reprezinta baza de calcul pentru profitul impozabil din Romania.

- in anul 2003 societatea a declarat punct de lucru in Ungaria pentru care administratorul societatii nu a putut prezenta organului de control decat statele de plata pentru perioada ianuarie – iulie 2003. Cheltuielile cu salariile angajatilor ce au desfasurat activitate in Ungaria- XXX lei- sunt singurele operatiuni inregistrate in evidenta contabila consolidata a societatii verificate in anul 2003. Salariile au fost inregistrate pe costuri in momentul realizarii lor in evidenta contabila din Romania. Organul de solutionare a contestatiei considera ca sunt aplicabile urmatoarele prevederi legale:

- art 19 din Legea 414/2002 privind impozitul pe profit cu modificarile ulterioare: “Pierderile legate de veniturile din surse externe se deduc numai din aceste venituri, separat pe fiecare sursa de venit.Pierderile neacoperite se reporteaza si se recupereaza in anii urmasori, potrivit art 13”.

Corect s-a stabilit ca nedeductibile fiscal salariile angajatilor ce au desfasurat activitate in Ungaria in suma totala de XXXX lei pentru activitatea din Romania. In Romania nu sunt aferente veniturilor impozabile. Potrivit art 9 alin 1 din Legea 414/2002 "la calculul profitului impozabil cheltuielile sunt deductibile numai daca sunt aferente veniturilor impozabile."

Intrucat nu au fost prezentate documente care sa ateste obtinerea de venituri in Ungaria , rezultatul financiar al anului 2003 in Ungaria stabilit de organul de control corect a fost stabilit ca fiind pierdere de XXX lei.

Similar cheltuielile cu salariile si cele asimilate aferente angajatilor ce au desfasurat activitate in Germania in suma de XXXX lei sunt nedeductibile fiscal pentru activitatea din Romania. Aceste cheltuieli au fost considerate ca fiind deductibile la determinarea profitului sediului permanent din Germania.

La 31 decembrie 2003 organul de control corect a stabilit urmatoarele rezultate financiare:

- Romania profit impozabil XXX lei
- Germania profit impozabil XXX lei
- Ungaria pierdere XXX lei

La recalcularea rezultatelor financiare pe langa prevederile legale mai sus enuntate au fost avute in vedere si cele prevazute de pct 18.2 din HG 859/ 2002 si anume "...O persoana juridica romana care desfasoara activitati printr-un sediu permanent intr-un alt stat calculeaza profitul impozabil la nivelul intregii societati, potrivit dispozitiilor cap II din lege .In scopul acordarii creditului fiscal aferent unui sediu permanent contribuabilul calculeaza profitul impozabil si impozitul pe profit aferente acelui sediu permanent, potrivit reglementarilor fiscale din Romania."

Impozitul pe profit suplimentar pentru anul 2003 este de XXX lei.

In vederea evitarii dublei impuneri in baza prevederilor art 18 al 1 , al 2 din Legea 414/2002 si a pct 18.1 din HG 859/ 2002, organul de inspectie fiscala acorda la data de XXX.2008 credit fiscal in suma de XXX lei pentru impozitul pe profit datorat in Romania pentru activitatea din Germania.

Valoarea creditului fiscal a fost stabilita astfel:

- impozit pe profit datorat/ achitat pentru activitatea din Germania XXX lei
- XXX lei (profit impozabil realizat in Germania in anul 2003) x 25% (cota de impozit din Romania) = XXX lei
- la data de XX 2008 petenta mai are de achitat din impozitul pe profit aferent anului 2003 stabilit suplimentar suma de XXXX lei
 - la data depunerii declaratiei de impozit pe profit pe anul 2003 societatea nu a declarat si nu a facut dovada platii in Germania a impozitului pe profit asa ca nu a fost acordat societatii credit fiscal

- conform documentatiei transmise de autoritatile din Germania suma reprezentand impozit pe profit datorata in Germania pentru anul 2003 este de XXX Eur adica XXX lei.

Majorarile de intarziere si penalitatile au fost calculate ca masura accesorie in raport cu debitul. Pentru suma de XXX lei au fost calculate accesorii de XXX lei pana la data de 03.04.2008 iar pentru suma neachitata de XXX lei au fost calculate accesorii de 119 pentru perioada 04.04.2008- 05.05.2008.

La 31 decembrie 2004 tinand cont de cele mentionate anterior s-au stabilit urmatoarele rezultate:

Romania profit impozabil	XXXXXX lei
Germania pierdere	XXX lei

Intrucat legislatia in materie prevede ca:

- "orice pierdere realizata printr-un sediu permanent din strainatate este deductibila doar din veniturile obtinute in strainatate"- art 32 al 1 din Lg 571/2003 cu modificarile ulterioare."

- "pierderile realizate printr-un sediu permanent din strainatate se deduc numai din aceste venituri, separat, pe fiecare sursa de venit. Pierderile neacoperite se reporteaza si se recupereaza in urmtorii 5 ani fiscali consecutivi"- art 32 al 2 din acelasi act normativ."

- "potrivit art 32 din Codul Fiscal, pierderile realizate din activitatea desfasurata in strainatate printr-un sediu permanent se recupereaza numai din veniturile impozabile realizate in strainatate pe fiecare sursa de venit. In sensul aplicarii acestei prevederi, prin sursa de venit se intelege tara in care s-au realizat veniturile. Recuperarea pierderii se va realiza conform normelor prevazute pentru aplicarea art 26 din Codul Fiscal", iar la finalul anului 2004 in Germania societatea a inregistrat pierdere, si in Romania profit corect s-a procedat la calculul impozitului pe profit aferent activitatii din Romania, in timp ce pierderea obtinuta in Germania nu se deduce din acest profit recuperandu-se din profiturile aferente sursei de venit adica Germania.

In aceste conditii a fost stabilit un impozit pe profit suplimentar de XXX lei pentru anul 2004.Ca masura complementara in raport cu debitul suplimentar calculat au fost stabilite accesorii pe anul 2004 de XXXX lei.

Intrucat prin aditia sumelor contestate rezulta un total de XXX lei si nuXXX lei cat este inscris in contestatie , diferenta de XX lei va fi respinsa ca fiind fara obiect.

Pentru considerentele retinute in baza art 211(5) din OG 92/2003R

DECIDE

-respinge contestatia ca neintemeiata pentru suma de XXXi reprezentand:

- XXXX impozit pe profit
- XXXi majorari de intarziere aferente
- respinge contestatia ca fiind fara obiect pentru suma de XXXi

Prezenta decizie poate fi atacata la Tribunalul Sibiu in termen de 6 luni de la comunicare.

DIRECTOR EXECUTIV

VIZAT
SEF SERV JURIDIC
Cons jr