

DECIZIA NR. 33

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

Contestația a fost formulată împotriva Deciziei de impunere emisă de către D.G.F.P.Brașov -Activitatea de Inspectie Fiscală în baza Raportului de inspectie fiscală, prin care s-a stabilit suplimentar de plată către bugetul statului suma de... lei.

Suma contestată este în valoare de.... și se compune din:

- impozit pe profit
- majorări de întârziere 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, după cum rezultă din comunicarea Deciziei de impunere și depunerea contestației la D.G.F.P.Brașov, conform stampilei acestei instituții.

Constatănd că în speta sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 205, 206 și 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 SC X.

I. SC X formulează contestație împotriva Deciziei de impunere, solicitând anularea actului administrativ fiscal și admiterea contestației cu privire la impozitul pe profit stabilit suplimentar și majorări de întârziere aferente acestuia.

În contestația formulată petenta susține că impozitul pe profit a fost stabilit suplimentar prin considerarea ca nedeductibile fiscal a cheltuielilor reprezentând amortizarea mijloacelor de transport (semiremorci, Schmitz, autotractoare Volvo, semiremorci Freuha) pe perioada 2003-2006. Organele de inspectie fiscală au constatat că cheltuielile cu amortizarea mijloacelor au fost majorate fără ca durata normală de amortizare să fie modificată sau valoarea de intrare să fie diferită față de documentele de achiziție și fără a prezenta în acest sens documente justificative.

În susținerea contestației petenta menționează următoarele:

Potrivit contractului de leasing financiar, încheiat între SCX, în calitate de utilizator și societatea de leasing, în calitate de locator, s-au achiziționat 10 autotractoare Volvo și 11 semiremorci Schmitz, valoarea contractului fiind de DEM.

Derularea contractului a început cu plata ratelor de leasing în DEM iar ulterior, odată cu trecerea la moneda EURO, plata ratelor s-a efectuat în euro. Valoarea de intrare a mijloacelor fixe în gestiune a fost stabilită pe baza valorii inițiale a contractului de leasing totodată amortizarea mijloacelor fixe a fost înregistrată începând cu luna următoare intrării în gestiune la valoarea inițială a contractului.

Petenta precizează că plata ratelor s-a efectuat trimestrial, potrivit contractului de leasing, la cursul BNR din data plății, generând diferențe de curs valutar care nu au fost contabilizate la momentul respectiv. Petenta susține că 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 prevederile OMF nr.306/2002 pentru aprobarea Reglementarilor contabile simplificate, armonizare cu directivele europene, O.G. nr.51/28.08.2007 privind operatiunile de leasing si societatile de leasing cu modificarile si completarile ulterioare, Legea nr.15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat in active corporale si necorporale cu modificarile si completarile ulterioare.

De asemenea, 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.

Contestatoarea mentioneaza ca organele de inspectie fiscala care au reanalizat situatia de fapt nu au avut in vedere cele retinute prin Decizia emisa de Biroul de solutionare a contestatiilor din cadrul D.G.F.P.Brasov, finalizand inspectia fiscala prin Raportul de inspectie fiscala si Decizia de impunere, pe aceleasi considerente ca si inspectia fiscala initiala.

Fata de cele prezentate, petenta solicita admiterea contestatiei si anularea Deciziei de impunere cu privire impozitul pe profit stabilit suplimentar si majorarile de intarziere 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 si majorari de intarziere aferente impozitului pe profit .

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 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, in conformitate cu 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 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 Schmit (10

buc.) a autotractorului Volvo (10 buc.) si a unei semiremorci Frueha, inregistrate lunar de catre societate.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca cheltuielile 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 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 din di-VOLVO" fara a avea la baza documente justificative.

Astfel, societatea a modificat valoarea de inventar a mijloacelor de transport si incepand cu luna octombrie aceasta calculeaza si inregistreaza cheltuieli cu amortizarea acestor mijloace de transport la valoarea modificata a mijloacelor de transport, rezultand o diferenta lunara intre 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 reprezentand diferenta intre 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.

Pe perioada 01.01.2004-31.12.2004, organele de inspectie fiscala au considerat ca nedeductibila fiscal suma reprezentand cheltuieli cu amortizarea mijloacelor de transport Frueha, Schmith si Volvo si au stabilit impozit pe profit suplimentar.

In ceea ce priveste anul 2005, organele de inspectie fiscala au considerat ca nedeductibile fiscal cheltuielile reprezentand amortizarea mijloacelor de transport , respectiv 11 semiremorci si 10 autotractoare deoarece contestatoarea nu a prezentat documente cu privire la modificarea duratei normale de utilizare sau orice alte documente privind cresterea cheltuielilor cu amortizarea.

Din raportul de inspectie fiscala 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 pct.58 si 59 din Ordinul 1752/2005 pentru aprobarea reglementarilor contabile conforme 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 si prevederile art.9 din Legea nr.15/1994, republicata, privind amortizarea capitalului imobilizat in active corporale si necorporale, organele de inspectie fiscala au considerat ca nedeductibila fiscal suma reprezentand diferenta intre 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 intre 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, 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, pe perioada 2003-septembrie 2006, organele de inspectie fiscala au stabilit suplimentar impozit pe profit precum si accesorii aferente impozitului pe profit de plata.

III. Luand in considerare constatarile organelor de inspectie fiscala, sustinerile petentei, documentele aflate la dosarul cauzei precum si prevederile actelor normative in vigoare in perioada supusa verificarii se retin urmatoarele:

Perioada verificata:01.01.2002-31.12.2006

1.Referitor la cheltuielile cu diferentele de curs valutar incluse in valoarea mijloacelor fixe pe care ulterior le-a amortizat, stabilite ca nedeductibile fiscal de catre organul de inspectie fiscala, contestate de petenta, precizam:

Cauza supusa solutionarii este daca pentru mijloacele de transport achizitionate in baza contractului de leasing, SC X, are dreptul sa deduca la calculul impozitului pe profit cheltuielile cu amortizarea, pe perioada derularii contractului, in conditiile in care valoarea de intrare a mijloacelor de transport a fost majorata datorita fluctuatiei cursului valutar.

In fapt, in baza contractului de leasing financiar, incheiat intre SCX, in calitate de utilizator si societatea de leasing , in calitate de locator, s-au achizitionat 10 bucati autotractoare Volvo si 11 semiremorci Schmitz, valoarea contractului fiind de ... DEM.

Mijloacele de transport au fost inregistrate in patrimoniul societatii la valoarea de intrare, stabilita pe baza valorii initiale a contractului de leasing, prin transformarea monedei DEM in lei la cursul BNR la data inregistrarii contractului, fiind supuse amortizarii incepand cu luna urmatoare intrarii in functiune.

In anul 2003, organele de inspectie fiscala au considerat ca nedeductibila fiscal diferenta intre cheltuielile cu amortizarea aferenta valorii de intrare a mijloacelor fixe in gestiune si cheltuielile cu amortizarea mijloacelor fixe inregistrate lunar de catre societate, in conformitate cu 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 reprezentand diferenta intre cheltuielile cu amortizarea aferenta valorii de intrare a mijloacelor de transport in gestiune si

cheltuielile cu amortizarea inregistrata lunar in evidentele contabile pentru cele 10 semiremorci Schmit, 10 autotractoare Volvo si o semiremorca Frueha.

In luna octombrie 2004 s-a constatat ca societatea a majorat valoarea de intrare a mijloacelor fixe, cu nota contabila, prin articolul contabil:

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

Pe perioada octombrie 2004-septembrie 2006, organele de inspectie fiscala au considerat ca nedeductibile fiscal cheltuielile cu amortizarea mijloacelor de transport, inregistrate in evidentele contabile ale societatii urmare a majorarii valorii de intrare a mijloacelor fixe in gestiune, fara a avea la baza documente justificative.

Prin raportul de inspectie fiscala organele de inspectie fiscala au recalculat cheltuielile cu amortizarea mijloacelor de transport achizitionate in baza contractului de leasing financiar, stabilind pe perioada 2003-2006, ca nedeductibila fiscal suma reprezentand diferenta intre cheltuielile cu amortizarea calculata asupra valorii de intrare a mijloacelor de transport si cheltuielile cu amortizarea inregistrata in evidentele contabile de catre contestatoare.

Prin considerarea diferentelor reprezentand cheltuieli cu amortizarea mijloacelor de transport , ca nedeductibile fiscal, organele de inspectie fiscala au recalculat profitul impozabil aferent fiecarui an si au stabilit suplimentar impozit pe profit de plata.

In contestatia formulata petenta sustine ca a fost necesara majorarea valorii de intrare a mijloacelor de transport datorita fluctuatiei cursului valutar iar influentele fluctuatiei cursului valutar nu au fost operate la data platii ratelor, aceasta operatiune realizandu-se in doua etape, la data de 01.01.2003 si in luna octombrie 2004.

In sustinerea contestatiei, petenta invoca prevederile OMFP 1752/2005 pentru aprobarea reglementarilor contabile conforme cu directivele europene, respectiv principiul prudentei potrivit caruia 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 platite in plus locatorului .

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 locatorul 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 în baza unui contract de leasing financiar sunt supuse amortizării de către utilizator, în cazul în care acestea sunt deținute de către SCX.

De asemenea, sunt incidente prevederile art.9, art.10 și art.11 din Legea nr.15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale, republicată, cu modificările și completările 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

"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, valoare 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 Volvo si 11 semiremorci Schmitz, in baza contractului de leasing financiar incheiat in data de 21.06.2000 cu societatea de leasing, 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 reprezentand diferenta intre amortizarea aferenta valorii de intrare a mijloacelor de transport inregistrate la data incheierii contractului de leasing si amortizarea mijloacelor de transport inregistrata in evidentele contabile urmare a majorarii valorii de intrare a mijloacelor de transport 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, iar a doua oara in luna octombrie 2004 cu nota contabila, prin articolul contabil:

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

Veniturile 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 inregistrata in evidentele contabile 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, costul de achiziție al bunului îl reprezintă pretul achitat societății de leasing.

De asemenea, prevederile pct.3.1 din Ordinul 306/2002 pentru aprobarea Reglementarilor contabile simplificate, armonizate cu directivele europene, mentinuta la pct.59 , Sectiunea 7 -Reguli generale de evaluare din Ordinul 1752/2005 pentru aprobarea Reglementarilor contabile simplificate, armonizate cu directivele europene, se precizeaza ca la fiecare data a bilantului:

"Elementele monetare exprimate în valută (disponibilități și alte elemente asimilate, cum sunt acreditivele și depozitele bancare, creanțe și datorii în valută) trebuie evaluate și raportate utilizând cursul de schimb comunicat de Banca Națională a României și valabil la data încheierii exercițiului financiar. Diferențele de curs valutar, favorabile sau nefavorabile, între cursul de la data înregistrării creanțelor sau datoriilor în valută sau cursul la care au fost raportate în situațiile financiare anterioare și cursul de schimb de la data încheierii exercițiului financiar, se înregistrează, la venituri sau cheltuieli financiare, după caz."

Totodata, la pct.4.95 alin.(1) din Ordinul 306/2002 pentru aprobarea Reglementarilor contabile simplificate, armonizate cu directivele europene, mentinuta la pct.173 , Sectiunea 7 -Reguli generale de evaluare din Ordinul 1752/2005 pentru aprobarea Reglementarilor contabile simplificate, armonizate cu directivele europene, se precizeaza:

*“(1) Diferențele de curs valutar care 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 **anterioare** trebuie recunoscute ca venituri sau cheltuieli în perioada în care apar.*

(2) Atunci când creanța sau datoria în valută este decontată în decursul aceluiași exercițiu financiar în care a survenit, întreaga diferență de curs valutar este recunoscută în acel exercițiu. Atunci când creanța sau datoria în valută este decontată într-un exercițiu financiar ulterior, diferența de curs valutar recunoscută în fiecare exercițiu financiar, care intervine până în exercițiul decontării se determină ținând seama de modificarea cursurilor de schimb survenită în cursul fiecărui exercițiu financiar.”

Având în vedere prevederile reglementărilor contabile mai sus enunțate, se constată că diferențele de curs valutar nu pot fi incluse în valoarea de intrare a imobilizărilor corporale, acestea trebuind să fie recunoscute ca venituri sau cheltuieli ale exercitiului financiar fiind luate în calcul la stabilirea impozitului pe profit la data înregistrării în evidențele contabile, conform prevederilor legale în vigoare în domeniul impozitului pe profit.

Prin adresa, Direcția Legislație Impozite Directe din cadrul Ministerului Finantelor Publice, emisă ca urmare a adresei noastre, precizează următoarele:

În contextul menționat, **înregistrarea contabilă 213=758 nu are justificare.**

Din punct de vedere al impozitului pe profit, amortizarea fiscală are în vedere valoarea legată de costurile de achiziție a bunurilor.

În conformitate cu prevederile art.4 alin.4 din OUG nr.217/1999 privind impozitul pe profit, în cazul contractelor de leasing utilizatorul deduce amortizarea și dobânzile pentru contractele de leasing financiar, amortizarea calculându-se în conformitate cu actele normative în vigoare la acea dată.

Diferențele de curs valutar favorabile și nefavorabile legate de datoriile în valută sunt luate în calcul la data înregistrării în evidența contabilă, coroborat cu dispozițiile legale în vigoare în anul 2003, respectiv Legea 414/2002 privind impozitul pe profit.

După cum am menționat și mai sus, din documentele existente în copie la dosarul cauzei precum și raportul de inspecție fiscală nu rezultă cum au fost înregistrate în evidențele contabile ale societății aceste diferențe generate de fluctuația cursului valutar pe perioada derulării contractului de leasing, în condițiile în care, societatea de leasing, a emis factura trimestrială iar plata s-a efectuat prin bancă.

În raportul de inspecție fiscală și Decizia de impunere organele de inspecție fiscală specifică faptul că “s-a constatat că societatea pe perioada verificată a derulat două contracte de leasing financiar extern pentru care nu a operat la data plății ratelor influențele fluctuației cursului valutar și nici actualizarea datoriei în valută la încheierea exercitiului financiar. Datorită acestui fapt, societatea înregistrează diferențe generate de fluctuația cursului valutar cumulată în luna octombrie 2004, influențând rezultatele exercițiilor 2004, 2005 și 2006 fără a le repartiza pe toată

perioada de derulare a contractelor de leasing respectiv anii 2000, 2001, 2002, 2003, 2004(trim.I-III).”

Prin Decizia a fost desfiintata Decizia de impunere, intrucat organele de inspectie fiscala nu au analizat modul de inregistrare in evidentele contabile a diferentelor de curs valutar rezultate ca urmare a platii ratelor de leasing financiar extern si nu au avut in vedere si inregistrarea pe contul de venituri din exploatare a majorarii valorii de intrare a mijloacelor fixe in cauza.

La reverificare, prin Raportul de inspectie fiscala si Decizia de impunere s-au pastrat aceleasi constatari.

Pentru nedepunerea declaratiilor rectificative, organele de inspectie fiscala au respins la deducere cheltuielile inregistrate reprezentand diferente de curs valutar incluse in valoarea mijlocului fix pe care ulterior le-a supus amortizarii influentand rezultatele exercitiilor anilor 2004(trimIV)-2006 in locul exercitiilor anilor 2000-2004(trim.I-III).

Motivatii organelor de inspectie fiscala conform carora petenta nu a repartizat influentele fluctuatiei cursului de schimb valutar pe perioada derularii contractului de leasing financiar, respectiv pe anii 2000-2004(trim.I-III) nu pot fi luate in considerare intrucat prin nedepunerea declaratiilor rectificative pentru impozitul pe profit, petenta a raportat cheltuieli mai mici pe aceasta perioada si implicit un impozit pe profit mai mare, deci a ales sa crediteze bugetul de stat.

Consecinta pe plan fiscal este aceea de majorare a impozitului pe profit pe perioada 2000-2004(trim.I-III).

De asemenea, precizam ca dupa data inceperii inspectiei fiscale petenta nu mai putea depune aceste declaratii aferente perioadei supuse verificarii.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezulta ca pe perioada ianuarie 2003-septembrie 2004 societatea a majorat cheltuielile cu amortizarea mijloacelor fixe nu si valoarea mijloacelor fixe, cum sustin organele de inspectie fiscala in raportul de inspectie fiscala.

De asemenea, organele de inspectie fiscala nu specifica daca in aceasta perioada societatea a inregistrat in evidentele contabile diferentele de curs valutar rezultate ca urmare a fluctuatiei cursului valutar.

Organele de inspectie fiscala invoca prevederile pct.58 si 59 Ordinul 1752/2005 pentru aprobarea Reglementarilor contabile simplificate, armonizate cu directivele europene.

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."

Textul de lege scoate în evidență obligația care revine contribuabilului, de corectare a înregistrărilor eronate însă acesta nu justifică luarea în evidență a acestor cheltuieli ca fiind nedeductibile fiscal.

Organele de inspecție fiscală au constatat că agentul economic a aplicat un tratament contabil eronat incluzând diferențele de curs valutar în valoarea mijlocului fix pe care ulterior le-a amortizat, însă din punct de vedere fiscal nu au analizat influența asupra impozitului pe profit a acestor înregistrări contabile, ținând cont că și înregistrarea pe venituri din exploatare a diferențelor de curs valutar prin articolul contabil 213=7588 nu are justificare în acest context, iar diferențele de curs valutar favorabile sau nefavorabile legate de datoriile în valută trebuie luate în calcul la data înregistrării lor în evidențele contabile, în conformitate cu prevederile legale în vigoare.

În acest sens s-a pronunțat, în speta și Direcția de specialitate din cadrul Ministerului Finanțelor Publice prin adresă.

În drept, sunt aplicabile prevederile art.7 coroborat cu prevederile art.94, din O.G. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicat în iulie 2007, care dispun:

-art.7

"(1) Organul fiscal înștiințează contribuabilul asupra drepturilor și obligațiilor ce îi revin în desfășurarea procedurii potrivit legii fiscale.

(2) Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului. În analiza efectuată organul fiscal va identifica și va avea în vedere toate circumstanțele edificatoare ale fiecărui caz.

(3) Organul fiscal are obligația să examineze în mod obiectiv starea de fapt, precum și să îndrume contribuabilii pentru depunerea declarațiilor și a altor documente, pentru corectarea declarațiilor sau a documentelor, ori de câte ori este cazul.

(4) Organul fiscal decide asupra felului și volumului examinărilor, în funcție de circumstanțele fiecărui caz în parte și de limitele prevăzute de lege.

(5) Organul fiscal îndrumă contribuabilul în aplicarea prevederilor legislației fiscale. Îndrumarea se face fie ca urmare a solicitării contribuabililor, fie din inițiativa organului fiscal."

-art.94

"(1) Inspecția 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) *Inspecția 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;"*

Potrivit prevederilor legale mai sus enunțate, organul fiscal are obligația stabilirii corecte a obligației fiscale, aceasta însemnând că organele de inspecție fiscală trebuie să aplice legislația fiscală astfel încât să asigure că impozitele să nu fie micșorate sau stabilite pe nedrept, luând în considerare toate aspectele relevante legate de impozitare.

În acest sens s-a pronunțat și Direcția Legislație Impozite Directe din cadrul Ministerului Finanțelor Publice prin adresă, urmare a adresei D.G.F.P. Brașov, formulată cu privire la soluționarea contestației SC X.

De asemenea, se reține faptul că potrivit prevederilor art.43 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată 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 inspecția fiscală" din Ordinul OMFP nr.972/2006 privind aprobarea formularului "Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilită de inspecția fiscală, care precizează:

"e) *Informațiile din conținutul "Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția 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."

Avand in vedere prevederile legale enuntate, precum si faptul ca organele de inspectie fiscala prin actul administrativ fiscal nu a prezentat in mod clar motivele care au dus la stabilirea ca nedeductibile fiscal a cheltuielilor iar din documentele existente la dosarul cauzei nu pot fi analizate aspectele mai sus enumerate, urmeaza a se desfiinta Raportul de inspectie fiscala cu privire la cheltuielile reprezentand diferenta de amortizare mijloace fixe achizitionate in leasing financiar si totodata se va desfiinta Decizia de impunere cu privire la suma reprezentand impozit pe profit aferent acestor cheltuieli.

De asemenea se va desfiinta Decizia de impunere si cu privire la accesoriile aferente acestuia, potrivit principiul de drept conform caruia "accesoriul urmeaza principalul".

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.

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei si in temeiul art. 216 alin.(3) din O.G. nr. 92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala, se

DECIDE

Desfiintarea Deciziei de impunere cu privire impozitul pe profit si majorarile de intarziere, dobanzi si penalitati aferente impozitului pe profit, urmand ca organele de inspectie fiscala, printr-o alta echipa decat cea care a intocmit decizia de impunere contestata, sa reanalizeze situatia de fapt pentru aceleasi obligatii bugetare si aceeasi perioada avand in vedere cele retinute in cuprinsul prezentei decizii si prevederile legale aplicabile in perioada verificata.

Prezenta decizie poate fi atacata la Tribunalul Brasov in termenul prevazut de Legea nr.554/2004 privind contenciosul administrativ.