



**DECIZIA nr. 43 / 2013**

privind soluționarea contestației formulate de  
**SC X SRL, X**

înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice Harghita  
sub nr.9108/29.03.2013

Direcția Generală a Finanțelor Publice Harghita a fost sesizată de Activitatea de Inspecție Fiscală, prin adresa nr.X/29.03.2013, asupra contestației formulate de **SC X SRL** - CIF X, cu sediul în X

Contestația este formulată împotriva Deciziei de impunere nr. X/04.02.2013 și dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. X/05.02.2013 emise de Activitatea de Inspecție Fiscală, pentru suma totală de **X lei**, reprezentând:

- X lei impozit pe profit;
- X lei dobânzi/majorări de întârziere aferente;
- X lei penalități de întârziere aferente;
- X lei diminuarea pierderii fiscale.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.207 (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată în M.O. partea I nr.513/31.07.2007, cu modificările și completările ulterioare.

Constatând că sunt îndeplinite dispozițiile art.205, art.209 (1) și art.207 (1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală - republicat în M.O. partea I nr.513/31.07.2007, cu modificările și completările ulterioare, Direcția Generală a Finanțelor Publice este investită să se pronunțe asupra contestației.

**I. SC X SRL**, prin contestația depusă la Activitatea de Inspecție Fiscală, înregistrată sub nr.X/20.03.2013, solicită recalcularea debitelor stabilite, diminuarea pierderii fiscale pe anul 2011 cu suma de X lei și implicit a impozitului pe profit cu suma de X lei cu accesoriile aferente, invocând următoarele motive:

Societatea contestatară nu este de acord ca organele de control nu au recunoscut posibilitatea de capitalizare a costurilor privind diferențele de curs valutar din reevaluarea a împrumuturilor acordate de persoane afiliate X KFT din X, în condițiile în care întreaga investiție a fost finanțată din acest

împrumut. Reevaluarea împrumuturilor s-a făcut conform normelor OMFP nr.1752, suma de X lei fiind înregistrată în contul 231 imobilizări în curs și s-a capitalizat în valoarea investiției.

Contestatară în timpul controlului a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală toate documentele și informațiile solicitate, și anume: documentele justificative care au stat la stabilirea valorii investiției, norme în vigoare la data înregistrării imobilizărilor corporale în cauză Depozit de deșeuri X; fișa contului 231 – Imobilizări corporale în curs de execuție; nota de recepție și de punere în funcțiune, făcut de comisia de recepție, denumit de conducerea societății; Procesul-verbal de recepție finală nr.X/29.11.2011 a lucrărilor de investiție în valoare totală de X lei; situațiile financiare întocmite la finele anului, respectiv la 31.12.2009, anexe la situații financiare, raportul administratorului, note explicative de la nr.1 la nr.10; Bilanțul contabil, Balanța de verificare, Proces-verbal AGA pentru aprobarea închiderii financiare a anului 2009.

Societatea precizează că în Nota Explicativă nr.X/24.01.2013 au fost enumerate documentele de bază în care au fost consemnate capitalizarea diferenței de curs în valoarea investiției, depozit de deșeuri X, Notă anexată la contestație. Răspunsul societății la întrebarea formulată de organele de control reflectă respectarea normelor legale în vigoare, respectiv Statutul societății X SRL, Legea contabilității nr.82/1991 – cu modificările ulterioare – OMFP nr.1752/2005, pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, norme în vigoare la data înregistrării imobilizărilor corporale în cauză. De fapt Situațiile financiare întocmite la finele anului 2009 au fost verificate și acceptate de organele de control în timpul verificării de fond din august 2012.

Contestatară menționează că în Raportul de inspecție fiscală nr. X/4.2.2013, întocmite de organele de inspecție fiscală din cadrul Activității de inspecție fiscală Harghita, au însușit concluziile Deciziei nr.144/2012 privitoare la faptul că valoarea de intrare a unei imobilizări corporale nu se stabilește în raport cu gradul de îndatorare a capitalului, totuși s-a căutat în permanență neacceptarea faptului de capitalizare a costurilor privind diferențele de curs valutar, din reevaluarea de sfârșit de ani, respectiv la 31.12.2009, a împrumuturilor acordate de persoane afiliate X KFT.

Societatea contestatară menționează că SC X SRL a fost auditată de firma K.P.M.G. Audit SRL, iar în raportul de audit sunt arătate principiile, politici și metode contabile semnificative. Prin cele constatate de firma KPMG Audit SRL, contestatară arată legalitatea existenței principiilor, politicilor, metodelor contabile prezentate la reverificare, întrucât actul respectiv nu a fost întocmit de pe urma Deciziei de soluționare nr.144/2012 cu scopul obținerii de avantaje fiscale în cauza supusă analizei.

Contestatară consideră irelevant faptul că după reverificarea Situațiilor financiare întocmite la 31.12.2009 – depuse la ORC, s-a reflectat

numai la Nota nr.6 Metode contabile, tratamente contabile aplicate la imobilizări corporale, și nu s-a reflectat în totalitate la legalitatea închiderii anului financiar 2009.

Societatea pentru susținerea celor menționate în contestație a depus în anexă documentele necesare.

Societatea contestatară consideră că nerecunoașterea deductibilității a cheltuielilor cu amortizare este o măsură discriminatorie sau o interpretare eronată a prevederilor legale în materie de către organele de inspecție fiscală.

**II.** Prin Raportul de inspecție fiscală nr. X/04.02.2013, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. X/04.02.2013 și dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr.X/05.02.2013, organele de inspecție fiscală din cadrul Activității de Inspecție Fiscală, referitor la cele contestate de **SC X SRL**, au constatat următoarele:

S-a efectuat o inspecție fiscală generală pe perioada 01.01.2009 - 31.12.2011, constatările inspecției fiind înscrise în Raportul de inspecție fiscală nr.X/14.08.2012, la care contribuabilul a formulat contestație în urma căruia s-a decis, prin Decizia nr.144/2012, efectuarea unei reverificări. Obiectul reverificării a fost reanalizarea situației de fapt fiscale, de către o altă echipă decât cea care a întocmit actul de inspecție, pentru stabilirea legalității unor elemente ale capitalizării și implicit modul de determinare a valorii imobilizării corporale în cauză.

SC X SRL în exercițiul 2009 a înregistrat dobânzile și cheltuielile cu diferențele de curs valutar direct în contul 231 „Imobilizări în curs” în sumă totală de X lei, fără să efectueze înregistrări prin conturile 666 „Cheltuieli privind dobânzile” și 665 „Cheltuieli din diferențe de curs valutar”.

Prin înregistrările în contul 231 – imobilizări în curs, s-a majorat valoarea investiției efectuate la depozitul de deșeuri al contribuabilului. Investiția a fost finalizată în luna decembrie 2009 și s-a stabilit o durată de amortizare de 20 ani. Societatea comercială a procedat la amortizarea valorii evidențiate a imobilizării corporale, amortizarea lunară fiind de X lei, iar afectarea bazei impozabile în exercițiile financiare 2010 și 2011 a fost de X lei anual.

Din analiza reglementărilor conforme cu directivele europene reprezentată de OMFP nr.1752/2005 s-a constatat că posibilitatea de capitalizare este oferită nominalizat dobânzilor aferente împrumuturilor contractate pentru finanțarea producției cu ciclu lung de fabricație, în cazul în care politicile și metodele contabile sunt elaborate prin documentație aferentă, prezentate ca extras în nota explicativă, asumate și declarate legal de entitate. În cursul inspecției contribuabilul a prezentat, ca documente justificative proprii în acest sens al capitalizărilor, al includerii unor costuri în valoarea imobilizărilor corporale, Nota nr.6 „Principii, politici și metodele contabile” anexată la situațiile

financiare ale anului 2009 și Manualul de politici contabile. Societatea verificată prin această notă a extins posibilitatea de capitalizare, a încorporat prin Nota nr.6 „capitalizarea dobânzii și diferențele de curs aferente împrumuturilor în valută acele diferențe care pot fi o ajustare a îndatorărilor”.

Având în vedere că s-au ivit suspiciuni fundamentate privind calitatea de document legal al Notei nr.6 predată în copie de către societate echipei de inspecție, prin adresa nr.X/31.01.2013 organul de inspecție a solicitat Oficiului Registrului Comerțului o copie de pe Situațiile financiare și anexele depuse pe anul 2009 de SC X SRL. S-au constatat neconcordanțe între Nota nr.6 predată în copie echipei de inspecție și cea depusă în temeiul legii la ORC Harghita. Nota nr.6 preluată în copie de la ORC are înscrise la „Imobilizări corporale” doar 5 rânduri, iar Nota nr.6 accentuat subliniată din partea contribuabilului și predată organului de inspecție, adusă ca principala justificare în susținere de către societate, are înscrise la „Imobilizări corporale” în mod nefiresc alte prevederi, de 33 de rânduri din care citează următoarele: „*costul inițial al imobilizărilor corporale [...] include [...] capitalizarea dobânzii și diferențele de curs aferente împrumuturilor în valută acele diferențe care pot fi o ajustare a îndatorărilor valutare[...]*”.

Având în vedere constatările, neconcordanțele stabilite, organul de inspecție fiscală consideră ca varianta prezentată de contribuabil nu are forță probantă, fiind elaborată prin modificare „pro causa” în scopul obținerii de avantaje fiscale în cauza supusă analizei, contribuabilul prezentând documente nelegale spre justificare.

Prin prisma celor invocate vizând chestiunea capitalizării și a dispozițiilor legale incidente, organele de inspecție fiscală au procedat la modificarea bazelor impozabile cu suma de X lei anual (2010, 2011), diminuând pierderea fiscală pe anul 2011 cu suma de X lei și au stabilit obligații fiscale suplimentare pe anul 2010 în sumă de X lei, dobânzi în sumă de X lei, precum și penalități în sumă de X lei înscrise în Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr.X/05.02.2013 și în Decizia de impunere nr.X/04.02.2013.

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

***Cauza supusă soluționării este ca Direcția generală a finanțelor publice, prin Biroul de soluționare a contestațiilor, să se pronunțe dacă organele fiscale în mod legal nu au acceptat la deducere cheltuielile cu amortizările aferente pentru partea din valoarea unei imobilizări corporale care reprezintă dobânzile și diferențele de curs valutare aferente împrumuturilor acordate de o persoana afiliată din Ungaria, în condițiile în***

**care din anexa Situației financiare pe anul 2009 (Nota nr.6 Principii, politici și metode contabile) depusă la ORC, nu rezultă includerea în costul mijlocului fix în cauză a cheltuielilor cu dobânzile și diferențele de curs valutar aferente împrumuturilor.**

În fapt, Decizia de impunere nr.X/04.02.2013 și Dispoziția nr.X/05.02.2013 contestată a fost emisă în urma reverificării, prin desființarea Deciziei de impunere nrX/14.08.2012 și Dispoziției nr.X/14.08.2012, în baza Deciziei nr.144 din 2012 emisă de Direcția Generală a Finanțelor Publice Harghita.

SC X SRL în exercițiul 2009 a înregistrat dobânzile și cheltuielile cu diferențele de curs valutar din reevaluarea a împrumuturilor acordate de persoane afiliate, direct în contul 231 „Imobilizări în curs” prin care s-a majorat valoarea investiției efectuate la depozitul de deșeuri al contribuabilului. Investiția a fost finalizată în luna decembrie 2009 și s-a stabilit o durată de amortizare de 20 ani.

În urma reverificării organele de inspecție fiscală, prin Raportul de inspecție fiscală nr. X/04.02.2013, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr.X/04.02.2013, au constatat, că SC X SRL prin Nota nr.6 a extins posibilitatea de capitalizare, a încorporat capitalizarea dobânzii și diferențelor de curs aferente împrumuturilor în valută în valoarea imobilizărilor corporale. S-au constatat neconcordanțe între Nota nr.6 predată în copie echipei de inspecție și cea depusă în temeiul legii la Oficiul Registrului Comerțului.

**În drept**, cu privire la determinarea profitului impozabil art.21 alin.1 și 3. din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevede:

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

*(3) Următoarele cheltuieli au deductibilitate limitată: ...i) amortizarea, în limita prevăzută la art. 24;”*

Iar în ce privește amortizarea fiscală art.24 alin.1, 5 și 15 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevede:

*„(1) Cheltuielile aferente achiziționării, producerii, construirii, asamblării, instalării sau îmbunătățirii mijloacelor fixe amortizabile se recuperează din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării potrivit prevederilor prezentului articol.*

*(5) Prin valoarea de intrare a mijloacelor fixe se înțelege:*

*a) costul de achiziție, pentru mijloacele fixe procurate cu titlu oneros;*

*b) costul de producție, pentru mijloacele fixe construite sau produse de către contribuabil;*

*c) valoarea de piață, pentru mijloacele fixe dobândite cu titlu gratuit.*

*(15) Pentru mijloacele fixe amortizabile, deducerile de amortizare se determină fără a lua în calcul amortizarea contabilă. Câștigurile sau pierderile rezultate din vânzarea ori 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 data de 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.”*

Din prevederile legale de mai sus, se reține că recuperarea cheltuielilor pentru realizarea unor imobilizări corporale se recuperează din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării fiscale, potrivit prevederilor art. 24 din Codul fiscal, calculate după valoarea fiscală (de intrare) a mijlocului fix.

Din principiile, politicile și metodele contabile (opțiunea societății referitor la stabilirea valorii de intrare a mijlocului fix), prevăzut de Ordinul Nr. 1752 din 17 noiembrie 2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene (în vigoare la data înregistrării a imobilizării corporale în cauză) nu rezultă dacă dobânzile și diferențele de curs se includ sau nu în valoarea imobilizării corporale, având în vedere că Nota nr.6 (anexa la Situații financiare pe anul 2009) depusă la ORC reflectă altă situație decât nota anexată contestației, ca document justificativ. Nota depusă la ORC are înscris 5 rânduri la „imobilizări corporale”, în timp ce nota prezentată organului fiscal are 33 de rânduri, prin care include în costul imobilizării corporale și capitalizarea dobânzii și diferențele de curs aferente împrumuturilor.

În concluzie conform Situației financiare și a anexelor pe anul 2009, înregistrat la ORC, nu este prevăzut ca cost dobânda și diferențele de curs valutar, ca urmare nota prezentată de societate organelor fiscale nu are forță probantă, fiind elaborată „pro causa”.

Având în vedere cele reținute se constată că organele de inspecție fiscală în mod legal nu au acceptat la deducere cheltuielile cu amortizările aferente pentru partea din valoarea unei imobilizări corporale care reprezintă dobânzile și diferențele de curs valutar aferente împrumuturilor, potrivit actelor normative precizate, urmează a se respinge contestația ca neîntemeiată pentru suma de **X lei** impozit pe profit stabilit suplimentar pe anul 2010, diminuarea pierderii fiscale pe anul 2011 cu suma de **X lei**, iar conform principiul de drept **“accesorium sequitur principale”**, se va respinge contestația și pentru accesoriile aferente în valoare de **X lei**.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor art. 21, art.24 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aplicabil în perioada verificată, coroborate cu reglementările contabile conforme cu directivele europene precum și art. 206, art. 209, art. 213 și art. 216 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se

## **DECIDE**

**Respingerea ca neîntemeiată** a contestației formulată de **SC X SRL** împotriva Deciziei de impunere nr. X/04.02.2013 și Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr.X/05.02.2013 emise de Activitatea de Inspecție Fiscală, pentru suma totală de **X lei**, reprezentând:

- X lei impozit pe profit;
- X lei dobânzi/majorări de întârziere aferente;
- X lei penalități de întârziere aferente;
- X lei diminuarea pierderii fiscale.

Prezenta decizie poate fi atacată la Tribunalul X, în termen de 6 luni de la comunicare, potrivit procedurii legale.

**DIRECTOR EXECUTIV,**