
DECIZIA nr. 40 din 18 iulie 2005
privind solutionarea contestatiei formulata de
Societatea comerciala x S.R.L.
inregistrata la Directia Generala a Finantelor Publice Harghita
sub nr./2005

Directia Generala a Finantelor Publice Harghita a fost sesizata de Activitatea de Control Fiscal Harghita, prin adresa nr./2005, asupra contestatiei formulate de **Societatea comerciala x S.R.L.**, cu sediul in, judetul Harghita.

Contestatia este formulata impotriva deciziilor de impunere nr./2005, emisa de D.G.F.P. Harghita - Activitatea de inspectie fiscala, prin care s-au dispus virarea la bugetul statului a sumei totale de **RON** (lei ROL), reprezentand:

- lei RON impozit pe profit;
- lei RON dobanzi la impozit pe profit;
- lei RON penalitati de intarziere la impozit pe profit;
- lei RON dobanzi la taxa pe valoarea adaugata;
- lei RON penalitati de intarziere la TVA.

Cauza supusa solutionarii se incadreaza in prevederile art.174 coroborat cu art.178(1) lit.a) din OG nr.92/2003 - republicat - privind Codul de procedura fiscala.

Contestatia a fost depusa in termenul prevazut de art.176 (1) din Codul de procedura fiscala-republicat.

Constatand ca sunt indeplinite dispozitiile art.174, art.178 (1) si art.176 (1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala-republicat, Directia Generala a Finantelor Publice este investita sa se pronunte asupra cauzei.

I. Prin contestatia inregistrata la Activitatea de control fiscal Harghita sub nr./2005, societatea solicita anulara partiala a deciziilor de impunere nr./2005 si a raportului de inspectie fiscala nr./2005 care a stat la baza emiterii deciziilor de impunere contestate, invocand in sustinere urmatoarele motive:

In ce priveste Cap. III.8 TVA din raportul de inspectie fiscala

Societatea contestatoara considera ca organele de inspectie fiscala in mod gresit au recalculat taxa pe valoarea adaugata pe lunile iunie si iulie aferenta unor facturi fiscale de avans neachitate, facand referire la prevederile art.134 (5),lit.b din Codul fiscal, potrivit carora "

exigibilitatea TVA este anticipat faptului generator si intervine la data incasarii avansului...", petenta aprecieaza ca in acest caz sunt incidente prevederile art.134 (5),lit.a din Codul fiscal,potrivit carora " exigibilitatea TVA este anticipat faptului generator si intervine la data la care este emisa factura fiscala inaintea livrarii de bunuri", taxa pe valoarea adaugata aferenta acestor facturi fiind deductibila.

2. In ce priveste cap.III.1. din raport, Impozitul pe profit

Contestatoara nu este de acord cu constatarea organelor de control privind recalcularea impozitului pe profit, respectiv pierderea fiscala la 31.12.2002, pe motiv ca " in contabilitatea societatii nu a fost luat in considerare partea nedeductibila a cheltuielilor cu dobanzi si diferente nefavorabile de curs valutar", aratand ca in realitate la 31.12.2002 societatea inregistreaza pierdere fiscala in suma de lei.

Societatea contestatoara precizeaza ca in anul 2002 din cheltuielile cu dobanzile in suma totala de lei, numai suma de lei se refera la dobanzile aferente creditelor angajate dupa data de 01.07.2002 , facand referire la prevederile art.10 din Legea nr.414/2002 privind impozitul pe profit si Instructiunile privind Metodologia de calcul al impozitului pe profit, aprobat prin HG nr.859/2002. Suma de lei, reprezentand dobanzi bancare si diferenta de curs valutar nefavorabil pe perioada 01.07. - 31.12.2002, se incadreaza in procentul de 10 % din total venituri, considerand ca sunt integral deductibile.

Societatea contesta si modul de recalculare a impozitului pe profit, respectiv a pierderii fiscale pe anii 2003 si 2004, datorita faptului ca organele de control au considerat nedeductibile cheltuielile cu dobanzile calculate dupa sumele imprumutate pe baza contractului de imprumut incheiat cu administratorul societatii, pe motiv ca in contract nu este precizat suma si perioada exacta pentru care se calculeaza dobanzi si ca in cursul anului s-au efectuat depuneri si ridicaride sume din contul imprumutului.

Contestatoara precizeaza ca in contractul de imprumut nr./2001, prin art.II s-a precizat ca limita imprumutului este de lei, care prin actul aditional nr./2002 s-a majorat la lei. Tot prin acest articol este stabilita perioada 2001 - 2010 si modul de calcul a dobanzilor aferente a sumelor depuse si care se face la soldul zilei a acestor sume.

Societatea in cuprinsul contestatiei reda calculul pierderilor fiscale la 31.12.2003 si 31.12.2004.

II. Prin raportul de inspectie fiscala nr./2005, care a stat la baza emiterii deciziilor de impunere contestate, organele de inspectie fiscala ale Directiei generale a finantelor publice Harghita - Activitatea de control fiscal au constatat urmatoarele:

In ce priveste taxa pe valoarea adaugata

Societatea a dedus in luna.. 2004 taxa pe valoarea adaugata in suma totala de lei aferenta facturilor nr./2004 si nr./2004 emise de catre SC y SA reprezentand avansuri pe baza precontractelor de vanzare-cumparare. C/val. acestor facturi nu a fost achitata, fiind stornate in luna.. cu facturile nr./2004, respectiv nr./2004. Organele de control nu au acceptat la deducere taxa pe valoarea adaugata aferenta avansului facturat, neachitat, cu aceasta suma s-a majorat TVA de plata pe luna.. 2004, iar pe o luna (pana la stornarea facturii) au calculat dobanzi in suma de lei si lei penalitati de intarziere.

In luna.. 2004 societatea a dedus taxa pe valoarea adaugata in suma de lei aferenta facturii nr./2004 reprezentand avans pe baza unui alt precontract de vanzare-cumparare. C/val. facturii nu a fost achitata, fiind stornata in luna.. cu factura nr./2004. Organele de control nu au acceptat la deducere taxa pe valoarea adaugata aferenta avansului facturat, neachitat, cu aceasta suma s-a majorat TVA de plata pe luna.. 2004, iar pe perioada -.2004 (pana la stornarea facturii) au calculat dobanzi in suma de lei si lei penalitati de intarziere.

In ce priveste impozitul pe profit

In anul 2002 societatea contestatoara avea un grad de indatorare de peste 1, organele de inspectie fiscala au recalculat pierderea fiscala declarata, stabilind o pierdere fiscala de lei, rezultand din acceptarea la deductibilitate numai in parte a cheltuielilor cu dobanzile, adica in limita de 10 % din total venituri plus venituri din dobanzi, pe intreaga perioada a anului 2002.

In anul 2003 societatea a inregistrat cheltuieli cu dobanzile in suma totala de lei, din care organele de control au considerat ca nedeductibila din punct de vedere fiscal suma de lei, dobanzi aferente imprumutului acordat, conform contractului de imprumut din.2001, de catre administratorul societatii., pe motiv ca in contract nu este precizat suma si perioada exacta pentru care se calculeaza dobanzi si ca in cursul anului s-au efectuat depuneri si ridicari de sume din contul imprumutului. Din diferenta de cheltuieli cu dobanzile si curs valutar nu s-au acceptat ca cheltuieli deductibile suma de lei, facand limitarea de 10 % din total venituri plus venituri din dobanzi, intru-cat societatea avea un grad de indatorare de peste 1.

Cu cheltuielile susmentionate organele de control au recalculat profitul impozabil a anului 2003, luand in considerare si pierderea fiscala recalculata pe anul 2002, rezultand un profit impozabil de lei, fata de pierdere fiscala declarata de societate, stabilind un impozit de plata in suma de lei, calculand dobanzi in suma de lei si lei

penalitati de intarziere. Pentru aceste debite s-a emis decizia de impunere nr./2005.

Pentru anul 2004 profitul impozabil, respectiv pierderea fiscala a fost recalculata de organele de control, pentru acelasi motiv ca pentru anul 2003, dobanzile aferente imprumutului acordat de administratorul societatii in suma totala de lei nu au fost acceptate ca cheltuieli deductibile. In urma recalcularii s-a stabilit o pierdere fiscala de lei, luand in considerare cheltuielile cu dobanzile din perioada precedenta neacoperite, recalulate.

III. Avand in vedere constatările organului de control, sustinerile petentei, documentele aflate la dosarul cauzei, precum si prevederile actelor normative in vigoare in perioada supusa verificarii, se retin urmatoarele:

In ce priveste dobanzile si penalitatiile de intarziere dupa taxa pe valoarea adaugata

Directia generala a finantelor publice Harghita este investita sa se pronunta asupra exigibilitatii taxei pe valoarea adaugata dupa avansuri facturate, in conditiile in care organele de control au stabilit ca avansurile nu au fost platite/incasate, aceste operatiuni fiind stornate ulterior.

In fapt, societatea nu contesta modul de calcul a dobanzilor si a penalitatiilor de intarziere, ci cauza care a generat stabilirea acestor accesorii.

S.C. x S.R.L., in perioada - 2004, a dedus taxa pe valoarea adaugata dupa facturile de avans emise pe baza unor precontracte, situatie descrisa la cap.II din prezenta decizie, fara ca c/val. acestor facturi sa fie platita de cumparator/incasata de vanzator. In lunile.., respectiv... 2004 aceste facturi au fost stornate, operatiunile prevazute nu s-au realizat. Organele de inspectie fiscala au recalculat taxa pe valoarea adaugata de plata pe lunile - 2004 cu suma taxei deduse dupa facturile mentionate si la soldul rezultat au calculat dobanzi si penalitati de intarziere.

In drept, cu privire la faptul generator si exigibilitatea taxei pe valoarea adaugata sunt incidente prevederile art. 134 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, care precizeaza:

"(1) Faptul generator al taxei reprezinta faptul prin care sunt realizate condițiile legale, necesare pentru exigibilitatea taxei.

(2) Taxa pe valoarea adaugata devine exigibila atunci când autoritatea fiscala devine îndreptăţita, în baza legii, la un moment dat, sa solicite taxa pe valoarea adaugata de la platitorii taxei, chiar daca plata acesteia este stabilita prin lege la o alta data.

(3) **Faptul generator al taxei intervine si taxa devine exigibila, la data livrării de bunuri sau la data prestării de servicii, cu exceptiile prevazute în prezentul titlu.[...]**

(5) **Exigibilitatea taxei pe valoarea adaugata este anticipata faptului generator si intervine:**

a) la data la care este emisa o factura fiscala, înainte de livrării de bunuri sau a prestării de servicii;

b) **la data încasării avansului, în cazul în care se încaseaza avansuri înainte de livrării de bunuri sau a prestării de servicii. [...]** Prin avansuri se înţelege încasarea partiala sau integrala a contravalorii bunurilor sau serviciilor, înainte de livrării, respectiv a prestării."

Din textul de lege susmentionat se rezulta, ca exigibilitatea taxei pe valoarea adaugata in cazul avansurilor intervine la data încasării acestora, legiuitorul nefacand exceptie daca avansurile sunt facturate sau nu, mai mult, prin textul de lege s-a definit ca prin avans se înţelege încasarea partiala sau integrala a contravalorii bunurilor, înainte de livrării.

Avand in vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei precum si prevederile legale in vigoare in perioada verificata, se retine faptul ca societatea contestatoare nu putea sa beneficieze de dreptul de deducere al taxei pe valoarea adaugata aferenta avansurilor facturate conform precontractelor de vanzare - cumparare in cauza, care de altfel nici nu au fost puse in executare, motiv pentru care se va respinge contestatia pentru acest capat de cerere ca neintemeiata.

In ce priveste impozitul pe profit

Directia generala a finantelor publice Harghita este investita sa se pronunta asupra deductibilitatii cheltuielilor cu dobanzile, in conditiile in care organele de inspectie fiscala nu au luat in considerare data intrării in vigoare a Legii nr.414/2002 privind impozitul pe profit si prevederile Instructiunilor privind metodologia de calcul al profitului impozabil in ce priveste limitarea deductibilitatii a cheltuielilor cu dobanzile din punct de vedere fiscal.

In fapt, organele de inspectie fiscala, prin decizia de impunere nr./2005, au stabilit obligatii suplimentare in suma totala de lei (ROL), reprezentand impozit pe profit pe anul 2003 si accesorii aferente.

Debite suplimentare au fost stabilite numai pe anul 2003, dar organele de control au recalculat profitul impozabil pe anii 2001 - 2004, in urma careia au fost modificate si pierderile fiscale evidentiata de societate la 31.12.2002 si 31.12.2004, in sa pentru aceste deficiente nu s-a emis " Dispozitia privind masurile stabilite de organele fiscale", model aprobat prin OMF nr.1939/2004.

Diferenta de impozit pe profit stabilita pe anul 2003 s-a rezultat din:

- neacceptarea dobanzilor calculate conform contractului de imprumut din.2001,incheiat cu administratorul societatii.., pe motiv ca in contract nu este precizat suma si perioada exacta pentru care se calculeaza dobanzi si ca in cursul anului s-au efectuat depuneri si ridicari de sume din contul imprumutului;

- recalcularea pierderii fiscale la 31.12.2002 de la suma de lei, precizata de societate in contestatie, la suma de lei. Diminuarea pierderii fiscale de raportat s-a rezultat din motivul ca organele de control au recalculat cheltuielile cu dobanzile deductibile din punct de vedere fiscal, aplicand limitarea prevazuta de art.10 din Legea nr.414/2002 privind impozitul pe profit pe perioada 01.01 - 31.12.2002 si pentru toate imprumuturile angajate de societate.

In drept, impozitul pe profit pe anul 2003 a fost reglementat de Legea nr.414/2002 privind impozitul pe profit, care la art.10, precizeaza:

"(1) Cheltuielile cu dobânzile sunt integral deductibile în cazul în care gradul de îndatorare a capitalului este mai mic decât unu.

(2) În cazul în care gradul de îndatorare a capitalului este peste unu, inclusiv, cheltuielile cu dobânzile sunt deductibile pâna la nivelul sumei veniturilor din dobânzi plus 10% din celelalte venituri ale contribuabilului. Cheltuielile cu dobânzile ramase nedeductibile se reporteaza în perioada urmatoare, în aceleaoi condiții, pâna la deductibilitatea integrala a acestora.

(3) În cazul în care cheltuielile din diferențele de curs valutar ale contribuabilului depaesc veniturile din diferențele de curs valutar, diferența va fi tratata ca o cheltuiala cu dobânda, în sensul alin. (1) oi (2), deductibilitatea acestei diferențe fiind supusa limitarilor prevazute în aceste alineate.

(4) Dobânzile oi pierderile din diferențe de curs valutar în legatura cu împrumuturile obținute direct sau indirect de la banci internaționale

de dezvoltare și organizații similare, menționate în instrucțiunile prevăzute la art. 34, și cele care sunt garantate de stat nu intra sub incidența prevederilor prezentului articol.

(5) În cazul împrumuturilor obținute de la alte entități decât instituțiile de credit autorizate, dobânda deductibilă este limitată la:

a) nivelul ratei dobânzii de referință a Băncii Naționale a României, pentru împrumuturile în lei;

b) nivelul ratei dobânzii EURIBOR plus două puncte procentuale, pentru împrumuturile în euro;

c) nivelul ratei dobânzii LIBOR plus două puncte procentuale, pentru împrumuturile în alte devize.

(6) Limita prevăzută la alin. (5) se aplică pentru fiecare împrumut, înainte de aplicarea prevederilor alin. (1) și (2)."

Instrucțiunile privind metodologia de calcul al profitului impozabil aprobat prin HG nr.859/2002, precizează:

"10.1. Sub incidența art. 10 din lege intra numai împrumuturile angajate după data intrării în vigoare a Legii nr. 414/2002, cu excepția art. 10 alin. (5) din lege care se aplică și pentru dobânzile aferente împrumuturilor angajate înaintea datei intrării în vigoare a legii de la alte entități decât instituțiile de credit autorizate.

10.2. În vederea determinării valorii deductibile a cheltuielilor cu dobânzile se efectuează mai întâi ajustările conform art. 10 alin. (5) din lege. Valoarea cheltuielilor cu dobânzile care excede nivelul de deductibilitate permis conform art. 10 alin. (5) este considerată nedeductibilă, fără a mai fi luată în calcul în perioadele următoare. **În cazul în care capitalul propriu are o valoare negativă sau gradul de îndatorare este mai mare sau egal cu 1, contribuabilul aplică limitarea prevăzută la art. 10 alin. (2) din lege.**

Prin instituții de credit autorizate se înțelege acele entități care sunt autorizate legal să funcționeze.

10.3. 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, respectiv credite bancare, împrumuturi de la instituții financiare, împrumuturi de la acționari, asociați sau alte persoane, credite furnizori.** Capitalul propriu cuprinde capitalul social, rezervele legale, alte rezerve, profitul nedistribuit, profitul exercițiului și alte elemente de capital propriu constituite potrivit reglementărilor legale.[...]

10.6. Dacă gradul de îndatorare astfel determinat este 1 sau mai mare decât 1, suma cheltuielilor cu dobânzile și cu pierderea netă din

diferen e de curs valutar este deductibila numai în limita urmatoarei sume: venitul din dobânzi al contribuabilului plus 10% din celelalte venituri impozabile ale acestuia. Celelalte venituri nu includ: veniturile din dobânzi, veniturile din diferen e de curs valutar, veniturile înregistrate în conturile 711, 721 oi 722, precum oi eventualele venituri rezultate din opera iuni care au ca scop majorarea limitei prevazute în art. 10 alin. (2) din lege.

10.7. Cheltuielile ramase nedeductibile dupa aplicarea prevederilor pct. 10.6 sunt reportate în perioada urmatoare oi sunt tratate din punct de vedere fiscal ca fiind cheltuieli ale perioadei respective, urm nd sa devina subiect al limitarii aplicabile în acea perioada."

Stabilirea diferentei de impozit pe profit pe anul 2003, in mare parte, se datoreaza recalcularii pierderii fiscale de reportat aferenta anului 2002, la care organele de control nu au tinut cont ca Legea nr.414/2002 a intrat in vigoare de la data de 01.07.2002, iar pana la aceasta data a fost in vigoare OG nr.70/1994, care nu a limitat deductibilitatea cheltuielilor cu dobanzile.

Mai mult, art.35 din Legea nr.414/2002 privind impozitul pe profit reglementeaza in mod expres modul de stabilire a profitului impozabil si a impozitului pe exercitiul fiscal 2002 si prevede:

"(1) Prezenta lege intra în vigoare la data de 1 iulie 2002.

(2) Anul calendaristic 2002 va fi considerat compus din doua exerci ii fiscale. Primul exerci iu fiscal cuprinde perioada 1 ianuarie - 30 iunie 2002, în care se vor aplica prevederile Ordonan ei Guvernului nr. 70/1994 privind impozitul pe profit, republicata, cu modificarile oi completarile ulterioare, precum oi celelalte acte normative în vigoare, incidente. Al doilea exercitiu fiscal cuprinde perioada 1 iulie - 31 decembrie 2002, în care se vor aplica prevederile prezentei legi."

In acest sens Instructiunile privind metodologia de calcul al profitului impozabil aprobat prin HG nr.859/2002, precizeaza:

"35.1. Potrivit art. 35 alin. (2) din lege, anul calendaristic 2002 va fi considerat compus din doua exerci ii fiscale.

Pentru perioada 1 ianuarie - 30 iunie 2002 se au în vedere urmatoarele:

a) contribuabilii obliga i la plata impozitului pe profit calculeaza oi varsa impozitul potrivit reglementarilor Ordonan ei Guvernului nr. 70/1994 privind impozitul pe profit, republicata, cu modificarile oi completarile ulterioare;

b) pentru determinarea profitului impozabil se folosesc datele din bilanța de verificare de la data de 30 iunie 2002;

c) la calculul impozitului pe profit se au în vedere scutirile sau reducerile de impozit pe profit în conformitate cu actele normative în vigoare la data de 30 iunie 2002;

d) deductibilitatea provizioanelor conform [Hotarării](#) Guvernului nr. 335/1995 privind regimul constituirii, utilizarii și deductibilității fiscale a provizioanelor agenților economici și societăților bancare, republicată, cu modificările ulterioare. Contribuabilii care aplică Reglementările contabile armonizate cu Directiva a IV-a a Comunităților Economice Europene și cu Standardele Internaționale de Contabilitate, aprobate prin [Ordinul ministrului finanțelor](#) publice nr. 94/2001, determină extracontabil pierderea netă din diferența de curs valutar aferentă creanțelor și obligațiilor în valută pentru perioada 1 ianuarie - 30 iunie 2002 și o înregistrează în Declarația privind impozitul pe profit la rândul 15 "Alte sume deductibile în limitele prevăzute de legislația în vigoare";

e) evaluarea disponibilităților în devize, potrivit prevederilor actelor normative în vigoare, nu se efectuează la data de 30 iunie 2002;

f) facilitățile fiscale prevăzute prin legi speciale.

Declarația privind impozitul pe profit, cod 14.13.01.04, pentru această perioadă trebuie completată și depusă până la data limită de depunere a raportărilor contabile pentru perioada 1 ianuarie - 30 iunie 2002.

Pentru perioada 1 iulie - 31 decembrie 2002 contribuabilii obligați la plata impozitului pe profit potrivit Legii nr. 414/2002 vor avea în vedere următoarele:

1. Pentru aplicarea prevederilor art. 10 din lege:

a) pentru calculul gradului de îndatorare se face media între sfârșitul perioadei de calcul și data de 1 iulie 2002;

b) veniturile asupra cărora se aplică prevederile art. 10 alin. (2) din lege sunt cele înregistrate în contabilitate începând cu data de 1 iulie 2002;

c) cheltuielile cu dobânzile și cu pierderea netă din diferențe de curs valutar sunt cele înregistrate în contabilitate începând cu data de 1 iulie 2002;

d) prevederile art. 10 alin. (5) din lege se aplică pentru cheltuielile cu dobânzile înregistrate după data de 1 iulie 2002."

Având în vedere cele precizate în conținutul prezentei decizii și ca organele de inspecție fiscală au recalculat în mod greșit pierderea fiscală pe anul 2002 și în continuare, care a avut influența asupra stabilirii diferenței de impozit pe profit pe anul 2003 (decizia de impunere contestată), se va face aplicarea prevederilor art.183 "Soluții asupra contestației" alin.3 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicat, conform căruia:

"(3) Prin decizie se poate desfiinta total sau partial actul administrativ atacat, situatie în care urmeaza sa se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de solutionare."

Se va desfiinta decizia de impunere nr./2005 pentru impozitul pe profit in suma de lei, dobanzi aferente in suma de lei si penalitatile de intarziere in suma de lei, urmand ca o echipa de control, alta decat cea care a efectuat inspectia fiscala sa reverifice capitoul impozitului pe profit in functie de cele constatate si de motivatiile contestatoarei sa recalculeze profitul impozabil, respectiv pierderea fiscala si daca este cazul, obligatiile fiscale datorate bugetului avand in vedere strict acelasi impozit si aceeasi perioada.

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei si in temeiul prevederilor art. 185 din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, se:

DECIDE

1. Respingerea, ca neintmeiata, a contestatiei impotriva deciziei de impunere nr./2005 referitoare la dobanzi si penalitati de intarziere, calculate la taxa pe valoarea adaugata in urma modificarii soldurilor de plata.

2. Desfiintarea deciziei de impunere nr./2005 referitoare la impozitul pe profit si accesorii aferente, urmand ca o alta echipa de control sa incheie un nou act administrativ, pentru aceeasi perioada si acelasi tip de impozit, conform celor retinute in prezenta decizie.

Punctul 1 din dispozitiv poate fi atacat la Tribunalul Harghita Miercurea-Ciuc, in termen de 6 luni de la comunicare, potrivit procedurii legale.