

ROMANIA - Ministerul Economiei si Finantelor
Agentia Nationala de Administrare Fiscala
Directia Generala a Finantelor Publice a judetului Cluj

DECIZIA nr.182
din data de **28.12.2007**

privind solutionarea contestatiilor depuse de **S.C. S.A.** cu sediul in Cluj-Napoca la Administratia Finantelor Publice a Municipiului Cluj-Napoca sub nr.2007 si la D.G.F.P. a jud. Cluj sub nr.12.2007

Directia Generala a Finantelor Publice a jud. Cluj a fost sesizata prin adresele nr..12.2007 si nr..12.2007 de catre Activitatea de Inspectie Fiscala asupra aspectelor cuprinse in contestatiile formulate de **S.C. S.A.** cu sediul in Cluj-Napoca, impotriva Deciziei de impunere nr.2007, emisa pe baza Raportului de inspectie fiscala partiala intocmit la data de.2007.

Contestatiile au ca obiect suma de **lei** reprezentand impozit pe profit, din care **debit** lei iar **majorari de intarziere - lei**, stabilite suplimentar prin decizia mentionata mai sus.

Constatandu-se ca cele doua contestatii sunt formulate impotriva aceleiasi act administrativ fiscal, vizand aceeasi categorie de obligatie fiscala, organul de solutionare a contestatiilor a procedat la conexasia dosarelor, potrivit dispozitiilor **punctului 9.5** din **OMFP nr. 519/2005** privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din **O.G.nr. 92/2003/R** privind Codul de procedură fiscală.

Directia Generala a Finantelor Publice a jud. Cluj constatand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de **art.205-207 si art.209 din O.G. nr.92/2003/R/2007**, este competenta sa solutioneze pe fond contestatia formulata de **S.C. S.A.**

I.1). Prin contestatia formulata se ataca urmatoarele aspecte:

1). modul de stabilire, de catre inspectia fiscala, a pierderii fiscale aferenta anilor 1999-2006, pierdere rezultata din inregistrarea in evidentele societatii a diferentelor de curs valutar, aferente creantei preluate de A.V.A.B.

2). obligatia de a achita *la bugetul statului* suma de **lei** reprezentand impozit pe profit, din care debit lei iar majorari de intarziere - lei, stabilite suplimentar prin decizia mentionata mai sus.

Referitor la punctul 1), se aduc urmatoarele argumente:

- se mentioneaza ca, in baza Contractului de Cesiune de Creanta nr. /24 iunie 1999, Bancorex cesioneaza A.V.A.B. creanta la valoarea nominala de lei vechi, creanta ce corespunde cu evidentele contabile, intocmite conform legii, si in baza titlurilor de creanta legal constituite.

- avand in vedere ca A.V.A.B. preia creanta la data de 24 iunie 1999, petitionara prezinta obiectiuni la modul de calcul al diferentelor de curs, aferente creditului stabilit prin contractul de cesiune de creanta, pentru perioada 1999-2000, conform Anexei 1 la raportul de inspectie fiscala, si anume:

- echipa de control *a calculat* diferente de curs aferente creditului, stabilit prin Contractul nr. /24 iunie 1999, atat la *platile efectiv realizate in cursul anului*, cat si la *soldul de la sfarsitul fiecarui an* (fata de cursul de schimb LEU-USD al BNR de la data de 31.12. a fiecarui an) considerand creditul, cel putin din punct de vedere al modului de calcul, ca fiind contractat in valuta si nu in Lei.

- intrucat, creditul *a fost preluat in evidentele contabile ale societatii in LEI* si nu in valuta, societatea considera ca, nu putea aplica prevederile pct.4, al.3 din O.M.F. nr. 1670/1997, pentru aprobarea Precizarilor privind reflectarea in contabilitate a unor operatiuni in valuta, a diferentelor de curs valutar si a altor operatiuni.

- anul in care se puteau aplica prevederile legale mai sus mentionate, este anul 2001, cand, in conformitate cu Legea 409/2001, art.18¹, al.(2), "*În vederea valorificării creanțelor preluate de AVAB, la valori cât mai apropiate de valoarea nominală, actualizată la zi, debitele în lei și în alte valute decât USD, la data preluării, se consolidează în USD, în baza raportului leu/USD la acea dată*" (24 iunie 1999). In anexa 2 la contestatie, petenta prezinta adresa AVAB nr. .03.2004.

- se sustine ca, avand in vedere prevederile Legii nr.409/2001, suma de lei stabilita de echipa de control, reprezentand diferente de curs valutar, aferente consolidarii in USD a creantelor preluate de AVAB, trebuia inregistrata in evidentele contabile incepand cu anul 2001 (conform Anexei 1 la contestatie), astfel:

- anul 2001= lei,

- anul 2002= lei,

- anul 2003= lei, situatie in care rezultatele fiscale din perioada 2002-2006 sunt diferite de cele stabilite de inspectia fiscala, asa cum rezulta din cele prezentate in fila 2 si 3 a contestatiei, astfel incat, la sfarsitul anului 2006, rezulta pierderea fiscala cumulata de recuperat de lei.

2).Petenta contesta masura privind obligatia de a achita **la bugetul statului** suma de lei reprezentand impozit pe profit, respectiv in contul bugetar 200101, inscris in decizia de impunere, sustinand ca, in conformitate cu prevederile art.34, al.(13) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu completarile si modificarile ulterioare, beneficiarul sumei in cauza este Consiliul Judetean Cluj, intrucat acesta este actionar majoritar ce detine 93,16% din capitalul social subscris si varsat al societatii

II. 1). Prin Raportul de inspectie fiscala partiala ce a stat la baza emiterii Decizie de impunere atacata, cu privire la diferentele de curs valutar aferente creantei preluate de A.V.A.B. ce a facut obiectul Contractului nr..06.1999, se consemneaza urmatoarele aspecte:

- cauza principala care a determinat pierderea inregistrata de societate la 31.12.2003 a fost inregistrarea pe cheltuieli din diferente de curs valutar, in luna decembrie, a sumei de lei, reprezentand diferente de curs valutar aferente contractului de cesiune de creante.06.1999.

- echipa de inspectie fiscala a recalculat diferentele de curs aferente creditului stabilit prin contractul mentionat mai sus, modul de calcul fiind redat in anexa 1 (la raport), rezultand, pentru perioada 1999-2003, suma de lei, defalcata pe ani calendaristici astfel:

- anul 1999- lei,

- anul 2000- lei,
- anul 2001- lei,
- anul 2002- lei,
- anul 2003- lei.

- tinandu-se cont de prevederile de la punctul 6.9 din OMFP 306/2002, precum si de prevederile art.7(1) din Legea 414/2002, s-a considerat ca suma de lei aferenta perioadei 1999-2002 (in anul 2003 au fost inregistrate diferente favorabile de lei) nu poate fi inregistrata pe cheltuieli in anul 2003.

- in acest sens, avand in vedere "Principiul independentei exercitiului"- OMF 306 pentru aprobarea Reglementarilor contabile simplificate, armonizate cu directivele europene, cap.2 pct.2.5., echipa de inspectie fiscala a luat in considerare cheltuielile din diferente de curs in suma de lei, astfel:

- in anul 2003,cele aferente anului 2003 in suma de + lei;
- in anul 2002, cele aferente anului 2002 in suma de - lei;

- iar cele aferente perioadei 1999-2001, in suma de lei, au fost luate in considerare in anul 2002 ca si pierdere de recuperat din perioada precedenta (rezultatul reportat).

Se mentioneaza ca, pentru perioada 1999-2002, societatea avea obligatia respectarii prevederilor punctului 4 alin. 3 si 4 din OMF 1670/1997 pentru aprobarea Precizarilor privind reflectarea in contabilitate a unor operatii in valuta, a diferentelor de curs valutar si a altor operatiuni.

Echipa de inspectie fiscala a stabilit ca aferent perioadei verificate 01.01.2002-31.12.2006, societatea a inregistrat pierdere fiscala, iar pe anul 2006 s-a realizat profit impozabil in suma de lei caruia ii revine un impozit pe profit in suma de lei. Constatandu-se ca, in perioada verificata, societatea a achitat impozit pe profit in suma de lei, fara a avea obligatia de plata, rezulta suma de lei impozitul pe profit de plata.

Pentru neplata la termen a sumei de lei, aferent perioadei 01.04.2007-17.10.2007, au fost calculate dobanzi in suma de lei.

2). Prin Decizia de impunere nr..11.2007, cu privire la creanta fiscala reprezentand impozit pe profit si majorarile de intarziere aferente, s-a stabilit obligatia de plata a agentului economic *fata de bugetul de stat*, respectiv virarea acestora, in cuantum de lei, *in contul bugetar 200101*.

III. Luand in considerare constatarile organelor fiscale, motivele prezentate de societate precum si actele normative in vigoare in perioada verificata, se retin urmatoarele:

In fapt, este vorba despre Contractul de cesiune de creanta nr. /24 iunie 1999, avand ca obiect cesionarea de catre cedentul Bancorex si preluarea de catre cesionarul AVAB a creantei fata de debitorul cedat SC SA Cluj- Napoca. Conform contractului, AVAB preia creanta cu o valoare nominala de **lei**.

Prin raportul de inspectie fiscala, echipa de control, considerand creditul ca fiind contractat in valuta si nu in lei si tinand cont de prevederile OMF 1670/1997 pentru aprobarea Precizarilor privind reflectarea in contabilitate a unor operatii in valuta, a diferentelor de curs valutar si a altor operatiuni, a recalculat diferente de curs, stabilind pentru perioada 1999-2003 suma de lei, din care:

- suma de lei, aferenta *perioadei 1999-2001* a fost luata in considerare *in anul 2002* ca si pierdere de recuperat din perioada precedenta (lei/1999 + lei/2000 +

lei/2001), iar suma de lei aferenta anului 2002, si suma de + lei aferenta anului 2003, a fost luata in considerare fiecare in anul pentru care au fost stabilite;

Procedand astfel, rezultatele fiscale ale societatii au fost influentate in sensul ca, pentru anii fiscali 2002-2005 societatea a inregistrat pierdere fiscala, iar pentru anul 2006 a rezultat profit impozabil cumulat in suma de lei aferent caruia, a fost calculat si stabilit, impozit pe profit in suma de lei, situatia fiind prezentata detaliat prin raportul de inspectie fiscala, punctele 3.1.3 -3.1.7.

Petitionara considera ca, intrucat, creditul a fost preluat in evidentele societatii in *Lei* si nu in valuta, asa cum rezulta din Contractul de cesiune de creante, prevederile OMF 1670/1997 ii sunt aplicabile incepand cu anul 2001, cand, potrivit Legii 409/2001, art.18¹, al.(2), s-a efectuat consolidarea in valuta a creditului in lei preluat de AVAB, rezultand diferentele de curs valutar in suma de lei, ce trebuiau inregistrate in contabilitate, astfel:

- *incepand cu anul 2001*, suma de lei calculata pentru perioada 1999-2001,
- suma de lei aferenta anului 2002 si suma de + lei pentru anul 2003, situatie in care, la sfarsitul anului 2006 societatea inregistreaza pierdere fiscala de lei.

Cauza suspusa solutionarii este de a stabili daca, pentru creditul ce face obiectul Contractului de cesiune de creanta nr. 24 iunie 1999, trebuiau inregistrate in evidentele contabile, incepand cu anul 1999, diferente de curs valutar, in conditiile in care creditul este contractat in LEI.

In drept, petei in cauza ii sunt aplicabile prevederile **art.18¹, al.2 din Legea 409/2001** pentru aprobarea O.U.G. nr. 51/1998 privind unele măsuri premergătoare privatizării băncilor, coroborate cu prevederile **pct.4, al.3 si al.4 din OMF 1670/1997** pentru aprobarea Precizărilor privind reflectarea în contabilitate a unor operațiuni în valută, a diferențelor de curs valutar și a altor operațiuni, potrivit carora:

ART. 18¹ "(2) În vederea valorificării creanțelor preluate de AVAB, la valori cât mai apropiate de valoarea nominală, actualizată la zi, debitele în lei și în alte valute decât USD, la data preluării, se consolidează în USD, în baza raportului leu/USD la acea dată."

pct. 4. La închiderea exercițiului financiar, diferențele de curs valutar, stabilite față de data înregistrării în contabilitate a creanțelor și datoriiilor, se înregistrează în conturile de diferențe de conversie, de activ (nefavorabile) sau de pasiv (favorabile), după caz, și se reiau la deschiderea exercițiului financiar următor, neadmițându-se compensări între acestea. Pentru diferențele de conversie nefavorabile se constituie provizioane pentru deprecierea creanțelor (pct. 83 din Regulamentul de aplicare a Legii contabilității nr. 82/1991).

Conform prevederilor Hotărârii Guvernului nr. 335 din 16 mai 1995 privind regimul constituirii, utilizării și deductibilității fiscale a provizioanelor agenților economici și societăților bancare, republicată, și ale Ordinului ministrului de stat, ministrul finanțelor, nr. 1.459 din 7 august 1995 pentru aprobarea Precizărilor referitoare la reflectarea în contabilitate a prevederilor art. 1 din Hotărârea Guvernului nr. 335/1995, precum și a altor operațiuni, provizioanele constituite sunt deductibile fiscal la nivelul pierderii nete din diferențele de curs valutar, respectiv dintre valoarea creanțelor și datoriiilor evaluate la cursul de schimb al pieței valutare, comunicat de Banca Națională a României, din ultima zi a exercițiului financiar, și cursurile de schimb la care acestea au fost înregistrate în contabilitate (anexa nr. 4 la prezentele precizări).

Avand in vedere textele de lege invocate mai sus, si analizand documentele existente la dosar, se retin urmatoarele:

- intrucat, din Contractul de cesiune de creanta nr. /24 iunie 1999, existent in copie la dosar, rezulta ca este vorba despre un credit contractat in lei, preluat de catre AVAB de la cedentul Bancorex, constatand in creanta acestuia din urma fata de petenta, si tinand cont de dispozitiile art.18 ^1, al.(2) din Legea 409/2001, potrivit carora "În vederea valorificării creanțelor preluate de AVAB ...debitele în lei și în alte valute decât USD, la data preluării, se consolidează în USD, în baza raportului leu/USD la acea dată ", se retine ca valoarea nominala a creditului in lei trebuie consolidata in USD cu data de **24 iunie 1999-data preluării**.

- de altfel, din adresa nr.5654/10.03.2004 emisa de AVAB rezulta ca "...valoarea nominala totala consolidata a creantei detinute de AVAB la Clujana SA este de USD (in echivalentul USD la data preluării)"

- astfel, doar incepand cu anul 2001, urmare aplicarii dispozitiilor Legii 409/2001, in baza carora s-a efectuat consolidarea in USD a creantei in cauza, se poate pune problema stabilirii diferentelor de curs valutar potrivit **pct.4, al.3 si al.4 din OMF 1670/1997** pentru aprobarea Precizărilor privind reflectarea în contabilitate a unor operațiuni în valută, a diferențelor de curs valutar și a altor operațiuni.

- ca urmare, potrivit OMF 1670/1997, s-au calculat diferente de curs valutar si pentru perioada 1999-2000, dar acestea nu au cum sa fie inregistrate in contabilitate decat in anul 2001, cand a aparut Legea 409/2001 ce a condus la aplicarea OMF 1670/1997.

Prin referatul cu propunerile de solutionare a contestatiei, echipa de inspectie fiscala recunoaste ca, in mod eronat, prin raportul de inspectie fiscala, a considerat creditul ca fiind contractat in valuta si nu in lei; (fapt ce a condus la interpretarea gresita a prevederilor legale in baza carora au considerat ca diferentele de curs valutar aferente perioadei 1999-2001, in suma de lei, trebuiau inregistrate in contabilitate in anul 2002 ca si pierdere de recuperat din perioada precedenta, si anume: lei/1999; lei/2000; lei/2001).

De asemenea, se mentioneaza ca intrucat, consolidarea in valuta s-a facut in anul 2001, conform L 409/2001, diferentele de curs (pentru perioada 1999-2001) trebuiau inregistrate incepand cu anul 2001, (deci, inreaga suma de lei trebuia inregistrata pe anul 2001). In aceasta situatie, in urma recalcularii rezultatelor fiscale inregistrate de societate pe perioada 2002-2006, rezulta la sfarsitul anului 2006 pierdere fiscala de lei si nu profit impozabil de , datele prezentate de societate in obiectiunile depuse fiind corecte.

In consecinta, tinand seama de cele expuse, in raport de documentele aflate la dosar si de dispozitiile legale citate, se retine motivatia contestatoarei referitoare la eroarea organelor fiscale privind stabilirea diferentelor de curs aferente creantei preluate de AVAB conform Contractului de cesiune de creanta nr. /24.06.1999, cu consecinta fiscala de stabilire a obligatiilor fiscale suplimentare reprezentand impozit pe profit, contestatia societatii urmand a **se admite** pentru debitul in suma de lei precum si pentru majorarile de intarziere aferente in suma de lei, stabilite prin decizia atacata.

2). Analizand obiectiunea potrivit careia se contesta obligatia de a achita la **bugetul statului** suma de lei reprezentand impozit pe profit (lei + lei) si tinand

cont de solutia pronuntata la punctul 1), contestatia inregistrata la DGFP Cluj sub nr. .12.2007 precum si capatul de cerere din contestatia inregistrata sub nr. 12.2007, raman fara obiect.

Pentru considerentele aratate si in temeiul prevederilor legale enuntate in cuprinsul prezentei, coroborate cu dispozitiile **art.210-211 si art.216** din **OG nr.92/2003/R/2007 privind Codul de Procedura Fiscala**, se

D E C I D E :

1. Admiterea contestatiei formulate de **S.C. SA** impotriva Deciziei de impunere nr. .2007 pentru suma de lei impozit pe profit, din care: debit **lei** si majorari de intarziere aferente **lei**.

2. Fata de solutia pronuntata la punctul 1. din prezenta, contestatia prin care se ataca obligatia de a achita **la bugetul statului** suma de lei reprezentand impozit pe profit, se va respinge ca fiind fara obiect.

DIRECTOR EXECUTIV