



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agencia Națională de
Administrare Fiscală
Direcția Generală de Soluționare a
Contestațiilor**



Str. Apolodor nr. 17
Sector 5, București
Tel : + 021 319 97 54 interior 2043
Fax : + 021 336 85 48

DECIZIA NR.154 /2012

privind soluționarea contestației formulate de

SC .X. .X. .X. SRL din .X.

înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor

din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală

sub nr.906011/09.01.2012

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția generală de administrare a marilor contribuabili, prin adresa nr..X./05.01.2012, înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor - Agenția Națională de Administrare Fiscală sub nr.X/09.01.2012, cu privire la contestația formulată de **SC .X. .X. .X. SRL** cu domiciliul fiscal în .X., B-dul X nr.X, clădirea X, et.X, sector X, CUI X, înregistrată la ORC sub nr.J40/X/1992, împotriva Deciziei de impunere nr.F-MC .X./05.12.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale de administrare a marilor contribuabili, în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-MC .X./05.12.2011, precum și împotriva Dispoziției nr..X./05.12.2011 privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală.

SC .X. .X. .X. SRL contestă Decizia de impunere nr.F-MC .X./05.12.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, pentru suma de **.X. lei**, reprezentând:

- .X. lei impozit pe profit;
- .X. lei accesorii aferente impozitului pe profit.

De asemenea, societatea contestă și măsura nr.1.1 din Dispoziția privind măsurile stabilite de inspecția fiscală nr..X./05.12.2011 privind diminuarea pierderii fiscale pe anul 2009 cu suma de .X. lei

reprezentând cheltuielile cu decorurile pentru emisiunea „Trăsniți în Nato”.

În raport de data comunicării Deciziei de impunere nr.F-MC X privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, respectiv **05.12.2011**, contestația a fost depusă în termenul legal prevăzut de art.207 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, fiind înregistrată la Direcția generală de administrare a marilor contribuabili, la data de **22.12.2011**, astfel cum rezultă din ștampila Serviciului Registratura, aplicată pe originalul contestației, aflată la dosarul cauzei.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205, art.206, art.207 alin.(1) și art.209 alin.(1) lit.c) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, la data formulării contestației SC .X. .X. .X. SRL regăsindu-se la poziția X din Lista marilor contribuabili care sunt administrați de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili, începând cu data de 1 ianuarie 2011, la OPANAF nr.2730/2010 privind organizarea activității de administrare a marilor contribuabili, cu modificările și completările ulterioare, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să soluționeze contestația formulată de SC .X. .X. .X. SRL.

I. Prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr.F-MC .X./05.12.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale de administrare a marilor contribuabili – Activitatea de inspecție fiscală, societatea susține următoarele:

1. Referitor la impozitul pe profit în sumă de .X. lei, contestatoarea susține că organele de inspecție fiscală au concluzionat, fără nicio explicație că veniturile în sumă de .X. lei sunt venituri impozabile conform art.20 lit.c) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, arată că organele de inspecție fiscală deși au expus modalitatea de înregistrare contabilă a veniturilor pe care societatea le-a considerat neimpozabile nu a invocat argumentele și documentele proprii care au condus la înlăturarea caracterului neimpozabil al acestora.

De asemenea, contestatoarea susține că punctul de vedere comunicat de o direcție din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală nu poate reprezenta un document care să justifice temeinicia stabilirii unui impozit pe profit suplimentar, cu atât mai mult cu cât, adresa nu a fost comunicată societății pentru a-și exprima opinia și a-i fi opozabilă, iar pe de

altă parte, punctele de vedere ale unei direcții din cadrul unor instituții sunt emise cel mult pentru interpretarea unor dispoziții legale, stabilirea concretă a unor obligații fiscale fiind raportată la documentele contabile ale contribuabilului.

Totodată, contestatoarea susține că organele de inspecție fiscală au invocat prevederile art.20 lit.c) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, fără a indica în care dintre ipotezele reținute de legiuitor prin acest text de lege se încadrează societatea.

Ca urmare, societatea susține că în anul 2005 a înregistrat în contabilitate dobânzi și diferențe de curs valutar aferente împrumuturilor de la alte entități decât instituțiile de credit autorizate în sumă totală de .X. lei, din care a fost considerată ca fiind nedeductibilă definitiv la calculul profitului impozabil suma de .X. lei.

Din total cheltuieli nedeductibile cu dobânzi și diferențe de curs valutar suma de .X. lei (.X. USD) este cheltuială înregistrată în anul fiscal 2005 și considerată nedeductibilă prin luarea în considerare a prevederilor art.19 din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, întrucât aceasta este aferentă unei perioade fiscale anterioare, respectiv mai 2003 – decembrie 2004.

Diferența de cheltuială în sumă de .X. lei a fost, de asemenea, considerată nedeductibilă la calculul impozitului pe profit pe anul 2005, fiind respectate prevederile art.23 din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În anul 2006, la reevaluarea dobânzii aferente perioadei 2003 – 2004 (.X. USD) a fost înregistrat un venit din diferențe de curs valutar în valoare de .X. lei.

Având în vedere că în anul 2005 această cheltuială a fost considerată nedeductibilă din punct de vedere fiscal pentru anul 2006 societatea a aplicat prevederile art.20 lit.c) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și astfel a considerat neimpozabil acest venit.

Diferența de venit neimpozabil de .X. lei până la nivelul sumei de .X. lei reprezintă venit din diferențe de curs valutar din reevaluarea cheltuielilor cu dobânda considerată nedeductibilă conform art.23 din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Aplicând același principiu de la art.20 lit.c) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, societatea a considerat și această sumă ca venit neimpozabil aferent anului 2006.

Ca urmare, societatea susține că, în lipsa de unor motive ale organelor de inspecție fiscală privind neacceptarea ca venituri impozabile a sumei de .X. lei, fără a proba constatările sale cu documente, este vătămată în drepturile sale prin stabilirea unor obligații fiscale fără o bază legală fiind încălcate prevederile art.205 din Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și ale art.65 din același act

normativ, societatea fiind în imposibilitatea de a se apăra, nefiind suficient motivată și fundamentată măsura de repunere la plată.

Astfel, societatea solicită admiterea contestației și anularea obligației de plată constând în impozit pe profit.

2. Referitor la majorările de întârziere în sumă de .X. lei, societatea contestă modul de stabilire a acestei sume având în vedere argumentele prezentate pentru debitul care le-a generat, precum și datorită faptului că în perioada supusă verificării a efectuat mai multe plăți în contul impozitului pe profit.

Societatea susține că potrivit fișei pe plătitor organele fiscale au operat eronat în această fișă, unele sume fiind șterse apoi repuse la plată fapt ce a generat majorări de întârziere nedatorate de societate, dar care au fost achitate, societatea fiind de bună credință.

Astfel societatea exemplifică faptul că din fișa pe plătitor editată la data de 24.11.2011 reiese că a înregistrat la zi suma de X lei, compusă din X lei plăți efectuate în contul unic al bugetului de stat și de X lei plăți efectuate în contul unic al bugetului asigurărilor sociale, plăți ce încă nu au fost redistribuite de organele fiscale.

Astfel, societatea susține că stabilirea obligațiilor de plată accesorii s-a efectuat cu nerespectarea dispozițiilor art.7 alin.2 și alin.3 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, și solicită să se aibă în vedere prevederile art.94 alin.2 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, pentru motivele prezentate societatea susține că nu datorează accesoriile calculate.

3. În ceea ce privește Dispoziția de măsuri nr..X./22.03.2011, societatea susține că nu este de acord cu măsura corectării pierderii fiscale de recuperat în anii următori din Declarația 101 pe anul 2009, stabilită ca urmare a nerecunoașterii caracterului deductibil al cheltuielilor cu decorurile pentru emisiunea „Trăsniți în Nato” în sumă de .X. lei, având în vedere că nu este de acord cu stabilirea acestor cheltuieli ca nedeductibile fiscal. Ca urmare, solicită ca măsura să fie îndeplinită după pronunțarea de către instanța de judecată a unei soluții definitive și irevocabile în sensul menținerii sau nu a acesteia.

II. Prin Decizia de impunere nr.F-MC .X./05.12.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale de administrare a marilor contribuabili – Activitatea de inspecție fiscală, au fost stabilite obligații fiscale in

sarcina societatii ca urmare a constatarilor cuprinse în Raportul de inspecție fiscală nr.F-MC .X./05.12.2011, astfel:

1. Reverificarea s-a efectuat ca urmare a Deciziei nr..X./11.07.2011 emisă de Direcția generală de soluționare a contestațiilor prin care s-a dispus desființarea parțială a Deciziei de impunere nr..X./22.03.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de organele de inspecție fiscală pentru impozitul pe profit în sumă de .X. lei și dobânzile/majorările de întârziere în sumă de .X. lei.

Organele de inspecție fiscală au constatat că la data încheierii exercițiului financiar, 31.12.2006, societatea a efectuat reevaluarea dobânzilor aferente împrumuturilor de la alte entități decât instituțiile de credit în sumă de .X. lei, din care suma de .X. lei provine din soldul conturilor de la data de 31.12.2005.

La stabilirea impozitului pe profit pe anul 2005 din cheltuielile cu dobânda aferente împrumuturilor obținute de la alte entități decât instituțiile de credit, suma de .X. lei a fost considerată ca nedeductibilă fiscal, întrucât :

- suma de .X. lei (.X. USD) reprezintă cheltuieli cu dobânda aferentă perioadei fiscale anterioare (mai 2003 – decembrie 2004) înregistrată în contabilitate în anul 2005 ;

- suma de .X. lei reprezintă cheltuieli cu dobânda și diferențe de curs nefavorabile aferente anului 2005 conform art.23 din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

La data de 31.12.2006 societatea a înregistrat în evidența contabilă diferențe de curs valutar favorabile aferente evaluării dobânzilor și împrumuturilor în sumă de .X. lei. Din această sumă societatea a stabilit că suma de .X. lei reprezintă venit neimpozabil la stabilirea impozitului pe profit aferent anului 2006.

Din verificarea modului de calcul al impozitului pe profit pe anul 2006, s-a constatat că suma de .X. lei reprezintă venit impozabil deoarece veniturile financiare obținute în urma evaluării datoriilor în valută nu se încadrează în prevederile art.20 alin.1 lit.c) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

S-a constatat că veniturile financiare obținute în urma evaluării datoriilor în valută sunt venituri impozabile indiferent dacă în anul constituirii acestor obligații de plată au fost deductibile sau nedeductibile fiscal. În același sens este și punctul de vedere exprimat de Direcția Generală Legislație Cod Fiscal, prin adresa nr..X./15.09.2011, care precizează că veniturile financiare obținute în urma evaluării datoriilor în valută nu reprezintă venituri din anularea unor cheltuieli pentru care nu s-a acordat deducerea și nu se încadrează în prevederile art.20 alin.1 lit.c) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Ca urmare, s-a stabilit impozit pe profit suplimentar în sumă de .X. lei, precum și accesorii aferente.

2. Prin Decizia nr..X./11.07.2011 emisă de Direcția generală de soluționare a contestațiilor s-a dispus desființarea Deciziei de impunere nr..X./22.03.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de organele de inspecție fiscală și pentru dobânzile/majorările de întârziere în sumă de .X. lei ce sunt aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar în sumă de X lei. Din impozitul pe profit stabilit suplimentar societatea a contestat doar impozitul pe profit în suma de .X. lei.

Din suma de .X. lei reprezentând impozit pe profit contestat s-a desființat Decizia de impunere nr..X./22.03.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru impozitul pe profit în sumă de .X. lei, s-a admis contestația pentru impozitul pe profit în sumă de .X. lei și s-a respins contestația ca neîntemeiată pentru impozitul pe profit în sumă de .X. lei .

Ca urmare a reverificării s-a stabilit impozit pe profit suplimentar în sumă de .X. lei și **accesorii în sumă de .X. lei**, calculate până la data de 25.07.2008, ca fiind datorate bugetului de stat.

3. Prin Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./05.12.2011 s-a dispus măsura de a se corecta pierderea fiscală de recuperat în anii următori înscrisă în Declarația 101 pe anul 2009 prin depunerea unei declarații rectificative la organele fiscale.

Măsura a fost dispusă ca urmare a faptului că s-a stabilit o nouă pierdere fiscală pe anul 2009 de la suma de .X. lei la suma de .X. lei, fiind diminuată cu:

- suma de .X. lei reprezentând cheltuieli cu decorurile pentru emisiunea "Trăsniți în Nato" care este nedeductibilă fiscal, așa cum s-a stabilit și prin Decizia nr..X./11.07.2011;

- cu suma de X lei reprezentând cheltuieli cu provizioanele nedeductibile fiscal, sumă ce nu a fost contestată.

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, se rețin următoarele :

1. Referitor la impozitul pe profit în sumă de .X. lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă veniturile din diferențe de curs valutar rezultate din reevaluarea dobânzilor la împrumuturi obținute de la alte entități decât instituții de credit reprezintă venituri impozabile în condițiile

în care veniturile din diferențele de curs valutar rezultate ca urmare reevaluării anuale a datoriilor în valută nu reprezintă recuperari de cheltuieli pentru care nu s-a acordat deducere la momentul efectuării lor și nu intră sub incidența prevederilor art.20 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Perioada verificată : anul 2006

În fapt, organele de inspecție fiscală au constatat că la finele anului 2006 societatea a efectuat reevaluarea dobânzilor aferente împrumuturilor obținute de la alte entități decât instituții de credit rezultând diferențe favorabile de curs valutar în sumă de .X. lei. Din suma de .X. lei, suma de .X. lei provine din soldul conturilor de la data de 31.12.2005.

La stabilirea impozitului pe profit pe anul 2005 din cheltuielile cu dobânda aferente împrumuturilor obținute de la alte entități decât instituțiile de credit, suma de .X. lei a fost considerată de nedeductibilă fiscal, întrucât:

- suma de .X. lei (.X. USD) reprezintă cheltuieli cu dobânda aferentă perioadei fiscale anterioare (mai 2003 – decembrie 2004) înregistrată în contabilitate în anul 2005;

- suma de .X. lei reprezintă cheltuieli cu dobânda aferentă anului 2005, conform art.23 din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

La data de 31.12.2006 societatea înregistrat în evidența contabilă diferențe de curs valutar favorabile aferente evaluării dobânzilor la împrumuturi în sumă de .X. lei, din care societatea a stabilit că suma de .X. lei reprezintă venit neimpozabil la stabilirea impozitului pe profit aferent anului 2006.

Organele de inspecție fiscală au constatat că suma de .X. lei reprezintă venit impozabil întrucât veniturile financiare obținute în urma evaluării datoriilor în valută nu se încadrează în prevederile art.20 alin.1 lit.c) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Prin contestație societatea susține că, în anul 2006, la reevaluarea dobânzii aferentă perioadei 2003 – 2004 (.X. USD) a fost înregistrat un venit din diferențe de curs valutar în valoare de .X. lei și, întrucât, în anul 2005, cheltuiala cu dobânzile și diferențele de curs valutar în suma de .X. lei (.X. USD) a fost considerată nedeductibilă fiscal în anul 2005, pentru anul 2006 a aplicat prevederile art.20 lit.c) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și a considerat neimpozabil acest venit.

Diferența de venit neimpozabil în sumă de .X. lei până la nivelul sumei de .X. lei reprezintă venit din diferențe de curs valutar din reevaluarea cheltuielilor cu dobânda în sumă de .X. lei considerată nedeductibilă la calculul impozitului pe profit pe anul 2005, fiind respectate prevederile art.23

din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare. Aplicând același principiu de la art.20 lit.c) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, societatea a considerat și această sumă ca venit neimpozabil aferent anului 2006.

În drept, conform prevederilor art.19 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“(1) Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare.”

Potrivit prevederilor pct.12 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal

“12. Veniturile și cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și orice alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor, din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile conform prevederilor art.21 din Codul fiscal.”

Conform pct.59 alin.1 lit.a) din OMFP nr.1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene:

“59. - (1) La fiecare dată a bilanțului:

*a) **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.**”*

Față de prevederile legale de mai sus se reține că profitul impozabil se determină ca diferență între veniturile impozabile și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile la care se adaugă cheltuielile nedeductibile și se scad veniturile neimpozabile.

De asemenea, se reține că diferențele favorabile de curs valutar rezultate din reevaluarea datoriilor în valută la data încheierii exercițiului financiar se evidențiază, din punct de vedere contabil, la venituri financiare.

Din punct de vedere fiscal, potrivit prevederilor art.23 alin.(d) in Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“(5) În cazul împrumuturilor obținute de la alte entități, cu excepția celor prevăzute la alin. (4), dobânzile deductibile sunt limitate la:

a) nivelul ratei dobânzii de referință a Băncii Naționale a României, corespunzătoare ultimei luni din trimestru, pentru împrumuturile în lei; și

b) nivelul ratei dobânzii anuale de 9%, pentru împrumuturile în valută. Acest nivel al ratei dobânzii se aplică la determinarea profitului impozabil aferent anului fiscal 2004. Nivelul ratei dobânzii pentru împrumuturile în valută se actualizează prin hotărâre a Guvernului.”

Astfel, din constatări, precum și din contestație, reiese că suma de .X. lei este compusă din venituri din diferențe favorabile de curs valutar în sumă de .X. lei rezultate din reevaluarea dobânzilor aferente perioadei 2003 – 2004 (.X. USD), sumă ce a fost considerată nedeductibilă fiscal în anul 2005, pentru anul 2006 societatea aplicând prevederile art.20 lit.d) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precum și din suma de .X. lei reprezentând venituri din diferențe de curs valutar rezultate din reevaluarea cheltuielilor cu dobânda în sumă de .X. lei considerată nedeductibilă la calculul impozitului pe profit pe anul 2005 ca urmare a respectării prevederilor art.23 din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pentru anul 2006 societatea aplicând prevederile art.20 lit.d) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, societatea a considerat suma de .X. lei ca reprezentând venituri neimpozabile la calculul profitului impozabil pe anul 2006 în baza prevederilor art.20 lit.d) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare. Referitor la acest aspect, organul de soluționare a contestației reține că temeiul legal în vigoare pe perioada verificată este art.20 lit.d) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și nu art.20 lit.c) cum se precizează în contestație și în actul administrativ fiscal. Se reține că art.20 lit.c) invocat atât de contestatoare, cât și de organele de inspecție fiscală este în vigoare numai de la data de 01.01.2007 or, perioada verificată este anul 2006.

Potrivit art.20 alin.1 lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare pe anul 2006:

“Următoarele venituri sunt neimpozabile la calculul profitului impozabil:

[...]

d) veniturile din anularea cheltuielilor pentru care nu s-a acordat deducere, veniturile din reducerea sau anularea provizioanelor pentru care nu s-a acordat deducere, precum și veniturile din recuperarea cheltuielilor nedeductibile;”

și conform pct.20 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

“20. Sunt considerate venituri neimpozabile veniturile prin care se recuperează cheltuielile pentru care nu s-a acordat deducere la momentul efectuării lor, cum sunt: rambursările de impozit pe profit plătit în perioadele anterioare, restituirea unor dobânzi și/sau penalități de întârziere, veniturile din anularea unor provizioane care au fost considerate cheltuieli nedeductibile la data constituirii lor și altele asemenea. Veniturile rezultate din înregistrarea în evidența contabilă a creanțelor privind impozitul pe profit amânat sunt venituri neimpozabile.

Totodată, conform prevederilor art.23 alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“(5) În cazul împrumuturilor obținute de la alte entități, cu excepția celor prevăzute la alin. (4), dobânzile deductibile sunt limitate la:

a) nivelul ratei dobânzii de referință a Băncii Naționale a României, corespunzătoare ultimei luni din trimestru, pentru împrumuturile în lei; și

b) nivelul ratei dobânzii anuale de 9%, pentru împrumuturile în valută. Acest nivel al ratei dobânzii se aplică la determinarea profitului impozabil aferent anului fiscal 2004. Nivelul ratei dobânzii pentru împrumuturile în valută se actualizează prin hotărâre a Guvernului.”

Și conform prevederilor pct.59 din HG nr.44/2004 privind normele metodologice de aplicare a Codului fiscal:

“59. În vederea determinării valorii deductibile a cheltuielilor cu dobânzile se efectuează mai întâi ajustările conform art.23 alin.(5) din Codul fiscal. Valoarea cheltuielilor cu dobânzile care excedează nivelului de deductibilitate prevăzut la art.23 alin.(5) din Codul fiscal este nedeductibilă, fără a mai fi luată în calcul în perioadele următoare.”

Față de prevederile legale mai sus invocate se reține că veniturile neimpozabile sunt cele prevăzute de legea fiscală, **respectiv veniturile prin care se recuperează cheltuielile pentru care nu s-a acordat deducere la**

momentul efectuării lor, cum sunt veniturile din anularea cheltuielilor pentru care nu s-a acordat dreptul de deducere, veniturile din reducerea sau anularea provizioanelor pentru care nu s-a acordat deducere, precum și veniturile din recuperarea cheltuielilor nedeductibile.

Totodată, se reține că valoarea cheltuielilor cu dobânzile care exced nivelul ratei dobânzii anuale pentru împrumuturile în valută de la alte entități decât instituțiile publice este nedeductibilă fiscal și nu se mai ia în calcul în perioadele următoare.

Ca urmare, considerarea de către societate ca fiind venituri neimpozabile la calculul profitului impozabil pe anul 2006 a veniturilor din diferențele de curs valutar rezultate ca urmare a reevaluării, la data de 31.12.2006, a dobânzilor la împrumuturile în valută, dobânzi care erau aferente perioadei 2003 – 2005 și care, în anul 2005 au fost evidențiate drept cheltuieli nedeductibile fiscal, nu intră sub incidența prevederilor art.20 lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Așa cum se prevede la pct.20 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal **veniturile neimpozabile**, în temeiul art.20 lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, **reprezintă o recuperare a cheltuielilor pentru care nu s-a acordat deducere la momentul efectuării lor**, or, în anul 2005, societatea a înregistrat cheltuielile cu dobânzile aferente împrumuturilor de la alte entități decât instituțiile de credit ca fiind nedeductibile fiscal în temeiul art.23 alin.(5) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, **cheltuieli care nu se mai iau în calcul în perioadele următoare.**

Ca urmare, veniturile din diferențele favorabile de curs valutar rezultate ca urmare a reevaluării, la sfârșitul anului 2006, a dobânzilor la împrumuturile în valută de la alte entități decât instituțiile de credit nu reprezintă o recuperare a cheltuielilor pentru care nu s-a acordat dreptul de deducere la momentul efectuării acestora și nu intră sub incidența prevederilor art.20 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În același sens este și punctul de vedere al Direcției Generale Legislație Cod Fiscal exprimat prin adresa nr..X./15.09.2011 pentru cazul în speță, prin care se precizează:

“În acest cadru legal, în situația prezentată de dumneavoastră, din punct de vedere al impozitului pe profit, veniturile obținute din evaluarea

cheltuielilor nedeductibile aferente dobânzilor care au fost mai mari decât nivelul ratei dobânzii actualizat, nu intră în categoria veniturilor neimpozabile așa cum sunt definite la art.20 din Codul fiscal și reprezintă venituri impozabile la determinarea impozitului pe profit.”

Ca urmare, în mod legal au constatat organele de inspecție că suma de .X. lei reprezintă venit neimpozabil la stabilirea impozitului pe profit aferent anului 2006 și în temeiul art.19 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare au stabilit impozit pe profit suplimentar.

În temeiul art.216 alin.1 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora: “(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă” coroborat cu pct.11.1 lit.a) din Ordinul nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia “11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat”, se va respinge contestația ca neîntemeiată pentru impozitul pe profit în sumă de .X. lei.

2. În ceea ce privește accesoriile în sumă de .X. lei aferente impozitului pe profit, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă societatea datorează accesoriile aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar în condițiile în care, fie s-a respins contestația ca neîntemeiată pentru debitul care le-a generat, fie societatea nu a contestat debitul, de unde reiese că și-a însușit obligația fiscală.

În fapt, prin Decizia de impunere nr.F-MC X/ 05.12.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală au fost stabilite majorări de întârziere în sumă de .X. lei aferente impozitului pe profit.

Prin Decizia de impunere nr..X./22.03.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală s-a stabilit în sarcina societății impozit pe profit în sumă de X lei, precum și accesorii aferente în sumă de .X. lei.

Prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr..X./22.03.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală societatea a contestat impozit pe profit în sumă de .X. lei

(diferența de impozit pe profit în sumă de X lei nefiind contestată), și accesorii aferente în sumă de .X. lei.

Prin Decizia nr..X./11.07.2011 și Decizia nr.X Bis/06.01.2012 emise în soluționarea contestației formulată împotriva Deciziei de impunere nr..X./22.03.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală s-a respins contestația ca neîntemeiată pentru impozitul pe profit în sumă de .X. lei, s-a admis contestația pentru impozitul pe profit în sumă de .X. lei și s-a desființat decizia de impunere contestată pentru suma de .X. lei reprezentând impozit pe profit. În ceea ce privește accesorii în sumă de .X. lei prin Decizia nr..X./11.07.2011 s-a desființat decizia de impunere contestată.

Urmare a reverificării efectuate la data de 05.12.2011 s-a emis Decizia de impunere nr.F-MC .X./05.12.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală prin care s-a stabilit în sarcina societății impozit pe profit în sumă de .X. lei și accesorii în sumă de .X. lei (cuantumul accesoriiilor aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar prin Decizia de impunere nr..X./22.03.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală fiind recalculat ca urmare a admiterii parțiale a contestației pentru impozitul pe profit stabilit inițial și ca urmare a reverificării).

De asemenea, pentru impozitul pe profit în sumă de X lei pentru care s-a admis contestația conform Deciziei nr.X Bis/06.01.2012, organele de inspecție fiscală au calculat accesoriiile aferente în sumă de X lei, accesorii care urmează debitul.

Impozitul pe profit în sumă de .X. lei a fost analizat la pct.1 din considerentele prezentei decizii.

Ca urmare, accesoriiile în sumă de X lei (.X. lei - X lei) lei sunt aferente atât impozitului pe profit pentru care s-a respins contestația ca neîntemeiată (.X. lei + .X. lei) cât și impozitului pe profit necontestat (X lei).

În drept, sunt aplicabile prevederile art.119 alin.1 și art.120 alin.1 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

"ART.119

(1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen majorări de întârziere."

ART.120

Majorările de întârziere se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua i.X.t următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv."

Având în vedere că a fost respinsă contestația pentru impozitul pe profit, precum și faptul că societatea nu a contestat, parțial, impozitul pe profit ce constituie bază de calcul pentru accesorii și care este datorat bugetului de stat, având în vedere principiul de drept conform căruia "*accesoriul urmează principalul*" și în temeiul art.216 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora: "*(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă*" coroborat cu pct.11.1 lit.a) din Ordinul nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia "*11.1. Contestația poate fi respinsă ca:*

a) *neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat*", se va respinge contestația ca neîntemeiată pentru suma de X lei reprezentând accesorii aferente impozitului pe profit.

În ceea ce privește faptul că prin Decizia nr.Xbis/06.01.2012 s-a admis contestația pentru impozitul pe profit în sumă de 9.429 lei, potrivit principiul de drept conform căruia "*accesoriul urmează principalul*" și în temeiul art.216 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora: "*(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă*", se va admite contestația pentru suma de X lei reprezentând accesorii aferente impozitului pe profit .

3. Referitor la măsura diminuării pierderii fiscale pe anul 2009 cu suma de .X. lei reprezentând cheltuieli cu decorurile pentru emisiunea „Trasniți în Nato” stabilita prin Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr..X./05.12.2011, Agentia Nationala de Administrare Fiscala prin Directia Generala de Solutionare a Contestațiilor este investită să se pronunțe dacă se poate anula masura de diminuare a pierderii fiscale pe anul 2009 cu contravaloarea cheltuielilor în sumă de .X. lei reprezentand cheltuieli cu decorurile pentru emisiunea „Trasniți în Nato” până la emiterea unei soluții definitive și irevocabile de către instanța judecătorească.

În fapt, prin prin Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr..X./05.12.2011 organele de inspectie fiscala au dispus in sarcina **SC .X. .X. .X. SRL**, măsura privind înregistrarea in evidenta contabila a diminuarii pierderii fiscale pe anul 2009 cu suma de .X. lei reprezentand cheltuieli cu decorurile pentru emisiunea „Trasniți în Nato”.

Prin contestație se solicită anularea acestei măsuri până la emiterea de către instanța de judecată a unei soluții definitive și dispunerea acesteia ulterior pronunțării de către instanța de judecată.

În drept, sunt aplicabile prevederile art.205 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora :

“(1) Împotriva titlului de creanță, precum și împotriva altor acte administrative fiscale se poate formula contestație potrivit legii. Contestația este o cale administrativă de atac și nu înlătură dreptul la acțiune al celui care se consideră lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal sau prin lipsa acestuia, în condițiile legii.(...)”

(3) Baza de impunere și impozitul, taxa sau contribuția stabilite prin decizie de impunere se contestă numai împreună.

(4) Pot fi contestate în condițiile alin.(3) și deciziile de impunere prin care nu sunt stabilite impozite, taxe, contribuții sau alte sume datorate bugetului general consolidat”.

Conform prevederilor art.209 alin.1 lit.c) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

“(1) Contestațiile formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, deciziilor pentru regularizarea situației emise în conformitate cu legislația în materie vamală, a măsurii de diminuare a pierderii fiscale stabilite prin dispoziție de măsuri, precum și împotriva deciziei de reverificare se soluționează de către:

[...]

c) Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, pentru contestațiile care au ca obiect impozite, taxe, contribuții, datorie vamală, accesoriile acestora, precum și măsura de diminuare a pierderii fiscale, în cuantum de 3 milioane lei sau mai mare, pentru contestațiile formulate de marii contribuabili, precum și cele formulate împotriva actelor enumerate în prezentul articol, emise de organele centrale cu atribuții de inspecție fiscală, indiferent de cuantum.”

Conform pct.1 din anexa nr.2 la Ordinul ministrului finanțelor publice nr.1939/2003 pentru aprobarea formularului Dispoziție privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală :

“Formularul Dispoziție privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală reprezintă actul administrativ fiscal emis de organele de inspecție fiscală în aplicarea prevederilor legale privind obligativitatea contribuabililor de a îndeplini măsurile stabilite”.

Totodată pct.5.3 din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru

aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, stipulează: “5.3. **Alte acte administrative fiscale pot fi: dispoziția de măsuri, decizia privind stabilirea răspunderii reglementată de art.28 din Codul de procedură fiscală, republicat, notele de compensare, înștiințări de plată, procesul-verbal privind calculul dobânzilor convenite contribuabilului etc.**”

Din coroborarea prevederilor legale invocate, precum și pentru faptul că măsura stabilită în sarcina S.C. .X. .X. SRL prin Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./05.12.2011 se referă la diminuarea pierderii pe anul 2009 cu suma de .X. lei reprezentând cheltuieli cu decorurile pentru emisiunea „Trasniți în Nato”.

Referitor la măsura de diminuare a pierderii pe anul 2009 cu suma de .X. lei se reține că societatea nu aduce argumente de fond, ci doar solicită anularea dispoziției de măsuri până la emiterea unei soluții definitive și irevocabile de către instanța judecătorească.

Față de acest argument organul de soluționare a contestației reține că potrivit prevederilor pct.5.3 din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./05.12.2011 reprezintă act administrativ fiscal, așa cum este definit la art.41, art.43 și art.45 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

“ În înțelesul prezentului cod, actul administrativ fiscal este actul emis de organul fiscal competent în aplicarea legislației privind stabilirea, modificarea sau stingerea drepturilor și obligațiilor fiscale.

[...]

“ART. 43

Conținutul și motivarea actului administrativ fiscal

- (1) Actul administrativ fiscal se emite numai în formă scrisă.
- (2) Actul administrativ fiscal cuprinde următoarele elemente:
 - a) denumirea organului fiscal emitent;
 - b) data la care a fost emis și data de la care își produce efectele;
 - c) datele de identificare a contribuabilului sau a persoanei împuternicite de contribuabil, după caz;
 - d) obiectul actului administrativ fiscal;
 - e) motivele de fapt;
 - f) temeiul de drept;
 - g) numele și semnătura persoanelor împuternicite ale organului fiscal, potrivit legii;
 - h) ștampila organului fiscal emitent;
 - i) posibilitatea de a fi contestat, termenul de depunere a contestației și organul fiscal la care se depune contestația;

j) mențiuni privind audierea contribuabilului.
[...].”

“ART: 45

Opozabilitatea actului administrativ fiscal

(1) Actul administrativ fiscal produce efecte din momentul în care este comunicat contribuabilului sau la o dată ulterioară menționată în actul administrativ comunicat, potrivit legii.”

La art.47 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se prevăd situațiile în care actele administrative pot modificate, anulate sau desființate, respectiv:

“ (1) Actul administrativ fiscal poate fi modificat, anulat sau desființat în condițiile prezentului cod.

(2) Anularea ori desființarea totală sau parțială, cu titlu irevocabil, potrivit legii, a actelor administrative fiscale prin care s-au stabilit creanțe fiscale principale atrage anularea, desființarea ori modificarea [...] și a actelor administrative fiscale subsecvente emise în baza actelor administrative fiscale anulate sau desființate, chiar dacă actele administrative fiscale prin care s-au stabilit creanțe fiscale accesorii sau actele administrative fiscale subsecvente au rămas definitive în sistemul căilor administrative de atac sau judiciare. În acest caz, organul fiscal emitent, din oficiu sau la cererea contribuabilului, va emite un nou act administrativ fiscal, prin care va desființa sau modifica în mod corespunzător actele administrative fiscale prin care s-au stabilit creanțe fiscale accesorii sau actele administrative fiscale subsecvente.

(3) Se anulează ori se desființează, total sau parțial, chiar dacă împotriva acestora s-au exercitat sau nu căi de atac, actele administrative fiscale prin care s-au stabilit, în mod eronat, creanțe fiscale accesorii aferente creanțelor fiscale principale prin orice modalitate.”

Ca urmare a prevederilor legale mai sus invocate se reține că actul normativ invocat precizează situațiile în care un act administrativ fiscal poate fi modificat, anulat sau desființat între acestea neregăsindu-se și anularea unui act administrativ fiscal emis pe motiv că agentul economic nu poate proceda la îndeplinirea măsurii dispuse întrucât a contestat măsura la instanța judecătorească.

Potrivit celor precizate la pct.1 din anexa nr.2 la Ordinul ministrului finanțelor publice nr.1939/2003 pentru aprobarea formularului Dispoziție privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală “*reprezintă actul administrativ fiscal emis de organele de inspecție fiscală în aplicarea prevederilor legale privind obligativitatea contribuabililor de a îndeplini măsurile stabilite*”.

Ca urmare, argumentul contestatoarei nu se poate reține astfel că, potrivit prevederilor art.216 alin.1 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora: *“(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă”* coroborat cu pct.11.1 lit.a) din Ordinul nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia *“11.1. Contestația poate fi respinsă ca:*

a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat”, se va respinge contestația ca neîntemeiată pentru acest capăt de cerere.

Pentru considerentele arătate, în temeiul prevederilor legale invocate în decizie, precum și în baza art.216 alin.1 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct.11.1 lit.a) din OPANAF nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se

DECIDE

1. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulata de **SC .X. .X. .X. SRL** împotriva Deciziei de impunere nr.F-MC .X./05.12.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, **pentru suma de X lei**, reprezentând:

- .X. lei impozit pe profit;
- X lei accesorii aferente impozitului pe profit,

precum și pentru măsura de diminuare a pierderii fiscale pe anul 2009 cu suma de .X. lei reprezentând cheltuielile cu decorurile pentru emisiunea „Trăsniți în Nato” din Dispoziția privind măsurile stabilite de inspecția fiscală nr..X./05.12.2011.

2. Admiterea contestației formulata de **SC .X. .X. .X. SRL** și anularea parțială a Deciziei de impunere nr.F-MC .X./05.12.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, pentru suma de X lei reprezentând accesorii aferente impozitului pe profit.

Prezenta decizie poate fi atacata la Curtea de Apel X, in termen de 6 luni de la comunicare.

X
DIRECTOR GENERAL