

DECIZIA NR 16/ 05 .03 . 2009
privind solutionarea contestatiei formulate de
SC. " XXXXX" SRL SIBIU

Directia Generala a Finantelor Publice a Judetului Sibiu , a fost investita in baza art.209 din O.G. nr. 92/2003 (R) cu solutionarea contestatiei formulata de SC. " XXXX " SIBIU , StrXXXXX , impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. X/27.01.2009 si a Raportului de inspectie fiscala nrXXXX/27.01.2009 emise de Administratia Finantelor Publice pentru Contribuabili Mijlocii Sibiu .

Contestatia a fost depusa in termenul legal impus de art. 207 din OG 92/2003 R, fiind inregistrata la Administratia Finantelor Publice pentru Contribuabili Mijlocii cu nr. XXX/ 02.02.2009 , iar la DGFP a Judetului Sibiu cu nr. XXX/05.02.2009.

Contestatia a fost formulata prin avocat XXXX , in baza contractului de consultanta nrXX/2009 , avind anexata imputernicirea avocatiala in original .

Obiectul contestatiei il constituie :

1. - Masurile stabilite de organul de inspectie fiscala prin actele de control contestate privind plata la bugetul general consolidat a sumei de XXXX lei reprezentand :

- XXXXX lei impozit pe profit stabilit suplimentar ;
- XXXXX lei majorari de intarziere aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar ;

I. Petenta isi intemeiaza contestatia pe prevederile :

- art. 10 din Legea 414/2002 privind impozitul pe profit si pct. 10.6 si respectiv 10.7 din HG. 859/2002 pentru aprobarea Instructiunilor privind metodologia de calcul al impozitului pe profit ,coroborate cu :
- art. 23 din Legea 571/2003 si pct . 66-69 din HG. nr. 44 /2004 pentru aprobarea Normelor Metodologice de aplicare a legii 571/2003 .

Prin contestatia formulata petenta sustine ca solutia organului de inspectie fiscala prin care i s-a stabilit obligatii suplimentare in suma totala de XXXX lei este netemeinica si nelegala pentru urmatoarele considerente :

- organul de inspectie fiscala justifica datoria stabilita suplimentar prin faptul ca " diferentele de curs valutar deduse din veniturile anului 2004 sunt aferente exercitiului financiar 2003 " si ca urmare au un caracter nedeductibil fiscal

invocand prevederile art 19 din codul fiscal coroborate cu pct.12 din Normele de aplicare a Legii 571/2003 ,privind codul fiscal precum si prevederile art.91(1) si art. 93 din Codul de procedura fiscala privitoare la termenul de prescriptie al dreptului organului fiscal de a stabili obligatii fiscale ;

- o la art.19 din codul fiscal se instituie regula potrivit careia , profitul impozabil se determina ca diferenta intre veniturile si cheltuielile aferente acestuia , dintr-un an fiscal , numai ca actele normative care au reglementat succesiv modul de calcul al profitului impozabil al perioadei verificate , au fost Legea 414/2002 , HG 859/2002 in vigoare pana la 31.12.2004 ,

- o Aceste acte normative au prevazut unele exceptii de la regula diferentei dintre veniturile si cheltuielile aceluiasi an fiscal , in privinta calculului profitului impozabil .

Din categoria exceptiilor de la regula , face parte si pierderea neta din diferenta de curs valutar pentru care ,art. 10 , din Legea nr.414/2002 si pct. 10.6 si respectiv pct.10.7 din HG nr.859/2002 prevad : - pierderea neta din diferentele de curs valutar aferente anului 2003, nedeductibila fiscal ca urmare a unui grad de indatorare mai mare decit 1 , este reportata in anul 2004 ;

- aceasta cheltuiala reportata , se adauga cheltuielilor din diferente de curs valutar aferente anului 2004 si se compara cu veniturile din diferentele de curs valutar inregistrate in anul 2004 ;

- in cazul in care indicatorul “ grad de indatorare “ este mai mare decit unu , suma care depaseste 10% din venituri este reportata in anul 2005 , fiind tratata din punct de vedere fiscal , ca si cheltuiala a anului 2005.

Aceiasi reglementare o regasim in art. 23 din codul fiscal si pct. 66 si 69 din Normele de aplicare , astfel ca pierderea neta din diferentele de curs valutar ramase nedeductibile in anul 2004, se reporteaza in perioadele urmatoare , pana la deducerea integrala a acestora .

Ca urmare a prevederilor sus mentionate impozitul pe profit stabilit suplimentar si accesoriile aferente sunt ne justificate , motiv pentru care solicita anularea .

II . Prin Decizia de impunere nr.X/27.01.2009 si Raportului de inspectie fiscala nr.XXXX/27.01.2009 intocmite de Administratia Finantelor Publice pentru Contribuabili Mijlocii Sibiu s-au retinut urmatoarele:

- la data de 31.12.2003 conform balantei de verificare contul 471 ” cheltuieli inregistrate in avans “ prezinta sold in valoare de XXXX lei , compus din :

- XXXX lei reprezentind diferente de curs valutar aferente deprecierei monedei nationale in raport cu euro pentru imprumuturile in valuta contractate de societate ;

- **XXXX lei** reprezentind diferente de curs valutar aferente deprecierei monedei nationale in raport cu euro pentru furnizorul extern XX, XXXXXXX , neachitat la data de 31.12.2003 ;

- **XXXX lei** reprezentind provizioane pentru pierderi din diferente de curs valutar ;

Din analiza fisei de cont 665 “ Cheltuieli din diferente de curs valutar “ aferenta anului 2004 , agentul economic inregistreaza suma **de XXXX lei** ca si cheltuiala financiara aferenta anului 2004 .

Pentru anul 2004 , suma de **XXXXX lei** a fost considerata prin Declaratia privind impozitului pe profit , in mod eronat de societate ca si cheltuiala deductibila la calculul impozitului pe profit .

Ca urmare organul de inspectie fiscala a recalculat impozitul pe profit stabilind impozit suplimentar in suma de **XXXX(XXXX x 25%)**

Pentru nevirarea la termenul legal a impozitului pe profit stabilit suplimentar in suma **de XXXXX lei** , petenta datoreaza majorari de intarziere , in raport cu debitul stabilit , in conformitate cu prevederile art.119(1) si 120 alin. (7) din OG 92/2003, republicata , cu modificarile si completarile ulterioare , si calculate in suma totala de **XXXXX lei** .

Accesoriile au fost calculate pentru perioada 27.04.2004-27.01.2009 .

III . Avand in vedere motivatiile petentei , constatările organului de inspectie fiscala , documentele existente la dosarul cauzei , in raport cu prevederile actelor normative in vigoare se retine:

Perioada supusa verificarii este 01.01.2004-30.11.2008

Obiectul principal de activitate declarat si desfasurat de societate este “ comert cu ridicata al aparatelor electrice de uz gospodaresc , al aparatelor de radio si televizoarelor “ cod CAEN 4643 .

Cauza supusa solutionarii este de a se stabili legalitatea masurii de neacordare a deductibilitatii la calculul impozitului pentru anul 2004 a pierderii nete din diferenta de curs valutar reportata din anul 2003 in conditiile in care prin Declaratia 101 privind impozitul pe profit pentru anul 2003 , cheltuielile cu dobinzile si diferentele de curs valutar reportate nu au fost evidentiata in rd.32.

In fapt :

- la data de 31.12.2003 conform balantei de verificare contul 471 ” cheltuieli inregistrate in avans “ prezinta sold in valoare de : **XXXX lei** , din care :
Conform fisei de cont 665 “ Cheltuieli din diferente de curs valutar “ aferenta anului 2004 , agentul economic inregistreaza suma de **XXXX lei** ca si cheltuiala

financiara aferenta anului 2003 , fara ca aceasta cheltuiala sa fie cuprisa in Declaratia 101 privind impozitul pe profit aferent anului 2003 pe rd.32.

Nefiind cuprinse pe rd.32 din Declaratia 101 privind impozitul pe profit aferent anului 2003 , fiind inregistrate in anul 2003 in contul 471 ,organul de inspectie fiscala considera ca aceste cheltuieli au fost omise a se inregistra in anul 2003 si ca urmare cu aceste cheltuieli trebuia ajustat profitul impozabil aferent anului 2003 .

Petenta sustine ca actele normative care au reglementat succesiv modul de calcul al profitului impozabil al perioadei verificate au prevazut unele exceptii de la regula diferentei dintre veniturile si cheltuielile aceluiasi an fiscal , in privinta calculului profitului impozabil .

Din categoria acestor eceptii de la regula face parte pierderea neta din diferente de curs valutar aferente anului 2003 .

In drept sunt aplicabile prevederile :

Pentru anul 2003:

- **art. 10 din LEGEA nr. 414 /2002 privind**

impozitul pe profit unde se mentioneaza :

“ART. 10

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

(2) În cazul în care gradul de indatorare a capitalului este peste unu, inclusiv, cheltuielile cu dobânzile sunt deductibile pana la nivelul sumei veniturilor din dobânzi plus 10% din celelalte venituri ale contribuabilului. Cheltuielile cu dobânzile rămase nedeductibile se reportează în perioada următoare, în aceleași condiții, pana la deductibilitatea integrala a acestora.

(3) În cazul în care cheltuielile din diferențele de curs valutar ale contribuabilului depășesc veniturile din diferențele de curs valutar, diferența va fi tratata ca o cheltuiala cu dobanda, în sensul alin. (1) și (2), deductibilitatea acestei diferențe fiind supusă limitarilor prevăzute în aceste alineate.”

• **pct.10.6 si 10.7 din HG 859/2002 pentru aprobarea Instrucțiunilor privind metodologia de calcul al impozitului pe profit unde se mentioneaza :**

“ 10.5. În cazul în care gradul de indatorare astfel determinat este mai mic decât 1, cheltuielile cu dobânzile și cu pierderea neta de curs valutar sunt deductibile integral după ce s-au efectuat ajustările prevăzute la pct. 10.1.

10.6. Dacă gradul de indatorare astfel determinat este 1 sau mai mare decât 1, suma cheltuielilor cu dobânzile și cu pierderea neta din diferențe de curs valutar este deductibilă numai în limita următoarei sume: venitul din dobânzi al contribuabilului plus 10% din celelalte venituri impozabile ale acestuia. Celelalte venituri nu includ: veniturile din dobânzi, veniturile din diferențe de curs valutar, veniturile înregistrate în conturile 711, 721 și 722, precum și eventualele venituri rezultate din operațiuni care au ca scop majorarea limitei prevăzute în art. 10 alin. (2) din lege.

10.7. Cheltuielile rămase nedeductibile după aplicarea prevederilor pct. 10.6 sunt reportate în perioada următoare și sunt tratate din punct de vedere fiscal ca fiind cheltuieli ale perioadei respective, urmând să devină subiect al limitării aplicabile în aceeași perioadă.”

Conform mențiunii din Decizia de impunere nr.X/27.01.2009 , contul 471 “cheltuieli înregistrate în avans “ la data de 31.12.2003 , prezintă sold în suma de **XXXXXX lei** .

Din analiza componentei sumei totale de **XXXXXX lei** înregistrată de petenta în contul 471 , organul de inspecție fiscală a constatat că s-a repartizat pe cheltuielile anului 2004 numai suma de **XXXXXX lei** , înregistrată în contul 665 “ cheltuieli din diferențe de curs valutar “ , ca fiind cheltuielile cu pierderea netă din diferențe de curs valutar reportate din anul 2003 și se compune din :

- **XXXXXX lei** diferențe de curs valutar aferente deprecierei monedei naționale în raport cu euro pentru împrumuturile în valută contractate de societate ;
- **XXXXX lei** reprezentând diferențe de curs valutar aferente deprecierei monedei naționale în raport cu euro pentru furnizorul extern XXX –XXXX , neachitat la data de 31.12.2003 ;
- **XXXXXX lei** reprezentând provizioane pentru pierderi din diferențe de curs valutar ;

Ca urmare a legislației sus menționate petenta putea raporta în anul 2004 numai cheltuielile cu dobânda și diferențele de curs valutar aferente creditului angajat de societate , funcție de gradul de îndatorare a capitalului .

Omisivitatea de a înscrive diferența de curs valutar din rîndul 32 în Declarația 101” privind impozitul pe profit pentru anul 2003 , și respectiv înregistrarea acestei diferențe în anul 2003 în contul 471 “ cheltuieli înregistrate în avans” , nu a influențat impozitul pe profit calculat și datorat de petenta pe anul 2003 și nu este de natură de a anula dreptul petentei de a raporta suma în perioada următoare .

Deasemenea petenta după data depunerii Declarației “101” privind impozitul pe profit pentru anul 2003 și data începerii controlului avea posibilitatea de a depune o declarație rectificativă privind impozitul pe profit pe anul 2003 pentru corectarea omisiunii ;

Pentru omisiune și respectiv pentru nedeținerea unei declarații rectificative privind impozitul pe profit aferent anului 2003 , petentei i se putea aplica o sancționată contravențională potrivit art.219 alin.(1) , lit b) din OG>nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală republicată , unde se menționează :

“(1) Constituie contravenții următoarele fapte:

b) neîndeplinirea la termen a obligațiilor de declarare prevăzute de lege, a bunurilor și veniturilor impozabile sau, după caz, a impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume;”

Pentru anul 2004:

▪ **art.23 (1) , (2) și (3) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare unde se menționează :**

“(1) Cheltuielile cu dobânzile sunt integral deductibile în cazul în care gradul de îndatorare a capitalului este mai mic decât unu. Gradul de îndatorare a capitalului se determină ca raport între capitalul împrumutat cu termen de rambursare peste un an și capitalul propriu, ca medie a valorilor existente la începutul anului și sfârșitul perioadei pentru care se determină impozitul pe profit. Prin capitalul împrumutat se înțelege totalul creditelor și împrumuturilor cu termen de rambursare peste un an, potrivit clauzelor contractuale. Începând cu data de 1 ianuarie 2006, cheltuielile cu dobânzile sunt integral deductibile, în cazul în care gradul de îndatorare a capitalului este mai mic decât trei.”

“(2) În cazul în care gradul de îndatorare a capitalului este peste unu inclusiv, cheltuielile cu dobânzile și cu pierderea netă din diferențele de curs valutar sunt deductibile până la nivelul sumei veniturilor din dobânzi, plus 10% din celelalte venituri ale contribuabilului. Cheltuielile cu dobânzile și cu pierderea netă din diferențele de curs valutar rămase nedeductibile se reportează în perioada următoare, în aceleași condiții, până la deductibilitatea integrală a acestora.”

“(3) În cazul în care cheltuielile din diferențele de curs valutar ale contribuabilului depășesc veniturile din diferențele de curs valutar, diferența va fi tratată ca o cheltuială cu dobânda, potrivit alin. (1) și (2), deductibilitatea acestei diferențe fiind supusă limitărilor prevăzute în aceste alineate. Cheltuielile din diferențele de curs valutar, care se limitează potrivit prezentului alineat, sunt cele aferente împrumuturilor luate în calcul la determinarea gradului de îndatorare a capitalului.”

• pct. 60 din Normele metodologice pentru aplicarea Legii 571/2003 privind Codul Fiscal dat in aplicarea art.23 (1)si (2) unde se mentioneaza :

“60. In cazul in care capitalul propriu are o valoare negativa sau gradul de indatorare este mai mare ori egal cu 1, contribuabilul aplica limitarea prevazuta la art. 23 alin. (2) din Codul fiscal.”

Urmare a celor prezentate se va desfiinta in parte Decizia de impunere nr.X27.01.2009 pentru suma de XXXX lei reprezentind impozit pe profit suplimentar si XXXXX lei majorari de intirziere aferente , urmind ca in termen de 30 de zile de la primirea prezentei , Administratia Finantelor Publice pentru Contribuabilii Mijlocii Sibiu sa procedeze la incheierea unui nou act administrativ fiscal care va viza :

- delimitarea cheltuielilor de natura dobinzilor de reportat din anul 2003 si inregistrate de petenta in anul 2004 in contul 665 “ cheltuieli din diferente de curs valutar” si verificarea incadrarii deductibilitatii pe anul 2004 in functie de gradul de gradul de indatorare realizat conform prevederilor legale mai sus citate .

Se va avea in vedere ca celelalte diferente de curs valutar aferente deprecierei monedei nationale in raport cu euro pentru furnizorii externi neachitati la 31.12.2003, precum si provizioanele pentru diferente de curs valutar nu sunt de natura celor cu drept de reportare in perioada urmatoare .

Pentru considerentele aratate in baza art.211(5) si art.216(3) din OG.nr. 92/2003 (R):

DE C I D E :

Desfiinteaza in parte Decizia de impunere nr. X/27.01.2009 pentru suma de **XXXXXX lei** reprezentand :

- XXXX lei impozit pe profit stabilit suplimentar ;

- XXXX lei majorari de intarziere aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar ,urmand ca in termen de 30 de zile de la primirea prezentei , organele fiscale din cadrul Administratiei Finantelor Publice pentru Contribuabili Mijlocii Sibiu ,altele decit cele care au intocmit Decizia de impunere atacata , sa procedeze la o noua verificare a aceluasi impozit ,pe aceiasi perioada , tinand cont de prevederile legale aplicabile in speta ,precum si de cele precizate in prezenta decizie .

DIRECTOR EXECUTIV ,

VIZAT,
SERV. JURIDIC ,

