

DECIZIA NR.314

Directia generala a finantelor publice, Biroul de solutionare a contestatiilor a fost sesizata de Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala cu privire la contestatia formulata de X .

Contestatia a fost formulata impotriva masurilor stabilite de organele de inspectie fiscala in Decizia de impunere si Raportul de inspectie fiscala, prin care s-a stabilit suplimentar de plata suma care se compune din:

- impozit pe profit
- majorari de intarziere, dobanzi si penalitati aferente impozitului pe profit
- impozit pe venit nerezidenti
- majorari de intarziere, dobanzi si penalitati de intarziere aferente impozitului pe venit nerezidenti

Contestatia a fost depusa in termenul legal prevazut de art. 207 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, in raport de comunicarea Deciziei de impunere si de data inregistrarii contestatiei la D.G.F.P. , conform stampilei acestei institutii.

Cu adresa, D.G.F.P.-Activitatea de Inspectie Fiscala a inaintat contestatia formulata de SC X impotriva Deciziei de impunere prin care s-au stabilit obligatii fiscale de plata in valoare totala reprezentand impozit pe profit, impozit pe venit nerezidenti si accesorii aferente, organului de solutionare a contestatiei competent respectiv Directiei Generale de Solutionare a Contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala conform prevederilor art.209 lit.c) din O.G. nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala.

Prin adresa, inregistrata la D.G.F.P., Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala a declinat competenta de solutionare a contestatiei formulata de SC X impotriva Deciziei de impunere emisa in baza Raportului de inspectie fiscala si a transmis dosarul spre solutionare D.G.F.P.-Biroul de Solutionare a Contestatiilor, in conformitate cu prevederile art.4 alin.(2) din Ordinul nr.3333/2011 privind conditiile de delegare a competentei de solutionare a contestatiilor altui organ de solutionare.

Constatand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art. 205, 207 si 209 din O.G. nr.92/2003 republicata, privind Codul de procedura fiscala, D.G.F.P. este investita sa solutioneze contestatia formulata de SC X .

I.SC X formuleaza contestatie impotriva Decizia de impunere X si Raportului de inspectie fiscala X prin care s-a stabilit suplimentar de plata suma totala reprezentand impozit pe profit, impozit pe veniturile obtinute din Romania de nerezidenti-persoane juridice si accesorii aferente si solicita admiterea contestatiei si anulara actului administrativ fiscal prin care s-au stabilit obligatiile fiscale.

1.Cu privire la impozitul pe profit stabilit suplimentar , societatea contestatoare sustine ca:

Decizia de impunere nu indeplineste conditiile de legalitate prevazute la art.43 coroborat cu prevederile art.7 si 87 din O.G. Nr.92/2003, republicata, privind Codul de

procedura fiscal, deoarece temeiul de drept invocat de organul de control nu este corect iar din intreg cuprinsul actului administrativ contestat nu rezulta motivul de fapt al impunerii in sarcina societatii a impozitului pe profit aferent perioadei 01.07.2007-30.06.2011 precum si a accesoriilor aferente.

-Pentru anul fiscal 2007, societatea contestatoare sustine ca este nelegala incadrarea ca si nedeductibila fiscal a sumei...;organele de inspectie fiscala au urmarit stabilirea " cu orice pret" de obligatii de plata, ignorand structura cheltuielilor societatii si prezentand trunchiat texte de lege in vederea omiterii celor care demonstau legalitatea operatiunilor contabile efectuate .

Societatea contestatoare sustine ca organele de inspectie fiscala au invocat trunchiat prevederile art. 23 alin. 2 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal cu modificarile si completarile ulterioare coroborate cu prevederile pct. 60 din HG 44/2004 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Legii nr. 571/ 2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, netinand cont si de prevederile art 23 alin (3) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal cu modificarile si completarile ulterioare. De asemenea invoca in sustinere si prevederile pct. 61 din HG 44/ 2004 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Legii nr.571/ 2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare care explicita alin. (3) al art. 23 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal cu modificarile si completarile ulterioare.

SC X sustine ca incadrarea fortata a sumei in categoria cheltuielilor nedeductibile a dus la denaturarea rezultatului exercitiului financiar pe anul 2007 pierderea reala determinata de societate in profit impozabil si implicit la stabilirea suplimentara de impozit pe profit si accesorii aferente.

-Pentru anul 2008, SC X sustine, ca mergand pe acelasi principiu, organele de inspectie fiscala au considerat in mod nelegal suma ca fiind pierdere neta din diferente de schimb valutar.

Societatea contestatoare sustine ca organele de inspectie fiscala in mod voit au considerat suma care reprezinta "*Banca BRD Euro- diferente curs aferente cont BRD*" ca fiind nedeductibila fiscal la calculul profitului impozabil pe anul 2008 iar ca urmare a acestei incadrari gresite s-a stabilit profit impozabil precum si impozit pe profit si accesorii aferente.

In contestatia formulata societatea contestatoare sustine ca in temeiul prevederilor art. 23 alin.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal cu modificarile si completarile ulterioare si a pct. 61 din HG 44/2004 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Legea nr.571/ 2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare cheltuielile reprezentand diferente de curs valutar sunt deductibile fiscal, motiv pentru care solicita admiterea contestatiei pentru impozitul pe profit si accesorii aferente stabilite suplimentar pe anul 2008.

-Pentru anul fiscal 2009 societatea contestatoare precizeaza ca a incadrat eronat drept cheltuiala nedeductibila fiscal suma reprezentand diferente de curs valutar aferente platilor efectuate catre furnizori externi. Sustine faptul ca, organele de inspectie fiscala ar fi trebuit sa constate acest lucru iar in temeiul art. 94 alin (2) lit. e) din OG 92/2003 republicata, privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare, sa stabileasca baza de impunere corecta a impozitului pe profit "*in favoarea subscrisei*".

2.Cu privire la impozitul pe veniturile nerezidentilor stabilit suplimentar de plata de catre organele de inspectie fiscala, societatea contestatoare sustine:

a) Societatea contestatoare sustine ca organele de inspectie fiscala ,in continutul Raportului de inspectie fiscala si al Deciziei de impunere, fac referire la faptul ca impozitul datorat pentru dobanzile capitalizate se determina potrivit prevederilor art.113- art.118 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal , insa in articolele invocate, in forma in vigoare in perioada 2007- 2009 inclusiv, nu se face referire la dobanzile capitalizate; adaugarea acestui termen in prevederile HG nr. 44 din 22 ianuarie 2004, incalca normele de tehnica legislativa.

Sustine ca pct. 9⁵ din HG 44/2004 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Legii nr. 571/ 2003 cu modificarile si completarile ulterioare, invocat de organul de inspectie , nu au legatura cu stabilirea obligatiei de plata a impozitului pe dobanzile platite nerezidentilor, acesta reglementeaza exclusiv cursul valutar la care se efectueaza conversia impozitului in valuta .

b) SC X sustine ca nelegalitatea Deciziei de impunere rezida si din indicarea gresita a art. 116 din Codul Fiscal ca temei al impunerii suplimentare intrucat organele de inspectie fiscala nu au raportat situatia de fapt la forma art.116 din Codul fiscal in vigoare pe perioada verificata iar normele fiscale sunt de stricta aplicabilitate.

Societatea contestatoare sustine ca forma art. 116 alin (2) lit. a) din Legea 571/ 2003, consemnata de organele fiscale a fost in vigoare numai in perioada 01.01.2007- 31.12.2009 [...]”. Astfel societatea concluzioneaza ca forma art 116 alin (2) lit. a) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal cu modificarile si completarile ulterioare asa cum a fost prezentata in cuprinsul Raportului de inspectie fiscala si Deciziei de impunere nu mai este valabila incepand cu 01.01.2010, iar forma corecta a acestui articol dupa data 01.01.2010, nefiind prezentata in actele administrative atacate conduce la lipsa de temei legal a obligatiei de plata suplimentare si neindeplinirea a conditiei de legalitate a actului administrativ fiscal, prevazuta de art. 43 si 87 din OG 92/ 2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala.

c) Societatea contestatoare sustine ca un alt motiv de nelegalitate al actului administrativ fiscal contestat este constituit de faptul ca, desi in Decizia de impunere organele de inspectie fiscala au consemnat faptul ca obligatia retinerii la sursa a impozitului pe venit revenea SC X, acestea au omis sa raporteze starea de fapt la prevederile art 116 alin (5) din Codul Fiscal care indica data la care impozitul este exigibil.

Sustine ca potrivit acestui articol de lege impozitul este datorat doar la data platii venitului iar in speta o astfel de plata nu a fost efectuata societatii belgiene.

Societatea contestatoare sustine ca art 116 alin (5) din Codul Fiscal in forma valabila in perioada 01.07.2007-31.12.2009 prevede ca impozitul este datorat doar la data platii venitului .In Decizia de impunere si Raportul de inspectie fiscala, contestate, organele de inspectie fiscala fac referire la art.116 alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal in vigoare la data de 01.01.2010; Totodata sustine faptul; ca acest articol de lege are in vedere “ *veniturile sub forma de dobanzi la depozitele la termen, certificate de depozit si alte instrumente de economisire la banci*” si nu face referire la creditele private; sustine ca in speta sunt neaplicabile si prevederile HG 44/ 2004- art 116, pct 8 Titlul V, art. 116, pct 8, alin. 1 deoarece au o alta baza de referinta.

Societatea sustine ca fiind eronata incadrarea facuta de organele de inspectie fiscala, respectiv mentionarea prevederilor art. 116 alin (2) din Legea nr. 571/ 2003, acestea nefiind corelate cu perioada fiscala verificata si neindicand legatura cauzala dintre starea de fapt fiscala reala si prevederile respective.

SC X face referire la faptul ca forma invocata a art. 116 alin (5) din Legea 571/2003 a fost abrogata prin OUG 109/ 07.10.2009 astfel ca prevederile pct. 9⁵ lit b)

din HG 44/2004 date de legiuitor in aplicarea art 116 alin (5) isi pierde valabilitatea in momentul intrarii in vigoare a ordonantei mentionate.

Pentru motivele prezentate in contestatia formulata, societatea contestatoare solicita admiterea contestatiei asa cum a fost formulata.

II. Prin Decizia de impunere, organele de inspectie fiscala din cadrul D.G.F.P. -Activitatea de Inspectie Fiscala au stabilit de plata catre bugetul statului urmatoarele obligatii fiscale:

- impozit pe profit,
- majorari de intarziere, dobanzi si penalitati aferente
- impozit pe veniturile obtinute din Romania de nerezidenti
- majorari de intarziere, dobanzi si penalitati aferente

1. Din raportul de inspectie fiscala care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestata, cu privire la impozitul pe profit si accesoriile aferente, contestate de societate, rezulta urmatoarele:

Organele de inspectie fiscala au verificat impozitul pe profit aferent perioadei 01.07.2007-30.06.2011.

Anul 2007

Urmare a verificarii documentele justificative si contabile aferente anului 2007, din analiza veniturilor si cheltuielilor inregistrate in evidenta contabila, organele de inspectie fiscala au constatat urmatoarele:

Societatea a realizat venituri din care :

- venituri din diferente de curs valutar- depozit BRD euro
- venituri din dobanzi

Conform balantei de verificare la 31.12.2007, societatea a inregistrat cheltuieli cheltuieli din diferente de curs valutar astfel:

- cheltuieli din diferente de curs valutar aferente imprumutului de la C Belgia
- cheltuieli din diferenta de curs valutar aferenta contului 5121"Disponibil la banci in valuta"
- cheltuieli din diferenta de curs valutar aferenta dobanzii calculata pentru imprumutul de la C Belgia

Organele de inspectie fiscala au constatat ca in baza Contractului de imprumut la termen incheiat intre C-Belgia in calitate de creditor si SC X in calitate de debitor , societatea din Belgia a virat catre SC X suma ...

La Art.5 din contract, se prevede faptul ca " *in fiecare an, la sfarsitul exercitiului contabil al debitorului, debitorul va plati creditorului o dobanda acumulata pentru imprumutul la termen. Dobanda se va calcula lunar la rata Euribor plus 2% la sfarsitul lunii respective*".

Dobanda acestui imprumut a fost inregistrata in contabilitate in creditul contului 4558.01"Dobanda credit C " in corespondenta cu debitul contului 231.01"Imobilizari corporale in curs".

La data de 31.12.2007 a actualizat obligatiile in valuta si a inregistrat in contul 665 "Cheltuieli cu diferente de curs valutar in corespondenta cu contul 4558.01"Dobanda credit C " o diferenta de curs nefavorabila

Organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea a inregistrat o pierdere neta din diferente de curs valutar(contul 665- contul 765) inasa a considerat ca nedeductibila fiscal suma reprezentand cheltuieli cu diferente de curs valutar .

In temeiul prevederilor art.23 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal si pct.60 din H.G. Nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor Metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal , organele de inspectie fiscala au considerat ca

nedeductibila fiscal si diferenta de.. Lei iar in temeiul prevederilor art.19 si art.21 din Codul fiscal au recalculat profitul impozabil si totodata stabilind suplimentar impozit pe profit de plata in valoare de 1.129 lei.

Aferent impozitului pe profit de plata, organele de inspectie fiscala , in temeiul prevederilor art.120 alin.(1) si (7) si art.120¹ din O.G. Nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, organele de inspectie fiscala au calculat majorari de intarziere si penalitati de intarziere.

Anul 2008

Organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea a inregistrat la 31.12.2008, in balanta de verificare, venituri inregistrate :

- in contul 722"Venituri din productia de imobilizari corporale"
- inregistrate in contul 765"Venituri din diferente de curs valutar"
- in contul 766"venituri din dobanzi".

La 31.12.2008, societatea a evidentiat in balanta de verificare cheltuieli , ponderea detinand-o:

- 665"Cheltuieli din diferente de curs valutar"
- 666"Cheltuieli privind dobanzile"

Suma inregistrata in contul 665"Cheltuieli din diferente de curs valutar" se compune din:

- cheltuieli din diferente de curs valutar aferenta imprumutului de la C Belgia
- cheltuieli din diferenta de curs valutar rezultate din reevaluarea dobanzii aferenta imprumutului, suma inregistrata in contul 665;
- diferenta curs valutar aferenta contului la BRD
- diferente de curs valutar aferente antecontractelor de vanzare-cumparare teren incheiate de SC X cu diverse persoane fizice.

Potrivit balantei de verificare la 31.12.2008 , societatea inregistra o pierdere neta din diferente de curs valutar care este nedeductibila fiscal la calculul impozitului pe profit pe anul 2008 in conditiile in care societatea a considerat ca nedeductibila fiscal suma inregistrata in contul 665"Cheltuieli din diferente de curs valutar.

Diferenta a fost considerata ca nedeductibila fiscal de organele de inspectie fiscala in temeiul art.23 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal si pct.60 din H.G. Nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor Metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal .

Organele de inspectie fiscala, in temeiul prevederilor art.19 si art.21 din Codul fiscal au recalculat profitul impozabil pe anul 2008 stabilind suplimentar impozit pe profit de plata.

Aferent impozitului pe profit de plata, organele de inspectie fiscala , in temeiul prevederilor art.120 alin.(1) si (7) si art.120¹ din O.G. Nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, organele de inspectie fiscala au calculat majorari de intarziere si penalitati de intarziere.

Anul 2009

Urmare a analizei veniturilor si cheltuielilor inregistrate in evidenta contabila, organele de inspectie fiscala au determinat pierdere fiscala de recuperat in anii urmatiori.

In ceea ce periveste situatia pe trimestriala a impozitului pe profit stabilita de organele de inspectie fiscala , aceasta se prezinta astfel:

-trimestrul I 2009 -s-a constatat ca societatea datoreaza bugetului de stat impozit pe profit iar in trimestrele II-IV 2009 societatea a inregistrat pierdere fiscala.

Astfel, societatea datoreaza bugetului de stat impozit minim, potrivit prevederilor art.18 si art.34 alin.(15) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal asa cum a fost modificata prin Ordonanta 34/2009.

Conform balantei de verificare la 31.12.2008 , SC X a realizat venituri din care venituri din productia de imobilizari corporale.

Pentru stabilirea impozitului minim aferent anului 2009 s-au luat in calcul veniturile la 31.12.2008 - incadrandu-se in transa de venituri cuprinsa intre 430.001-4.300.000 lei pentru care impozitul minim anual datorat este de 8.600 lei.

Pentru perioada mai -decembrie 2009 societatea datoreaza bugetului de stat impozit minim , impozit care a fost constituit si evidentiat de societate, insa a virat la stat numai suma de.. lei .

Pentru diferenta organele de inspectie fiscala au calculat majorari de intarziere si penalitati in conformitate cu prevederile art.120 alin.(1) si (7) si art.120¹ din O.G. Nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata.

Anul 2010

Pe perioada fiscala 01.01-30.09.2010, in urma recalcularii, organele de inspectie fiscala au determinat o pierdere fiscala .

Avand in vedere pierderea fiscala de recuperat in anii urmasori stabilita la finalul anului 2009, rezulta o pierdere fiscala de recuperat in anii urmasori .

Din balantele de verificare la 31.03.2010 , respectiv 30.06.2010 s-a constatat ca societatea inregistreaza profit net, respectiv pierdere si cheltuieli cu impozitul minim datorat.

Potrivit Registrului de evidenta fiscala, s-a constatat faptul ca pentru determinarea profitului impozabil/pierderii fiscale aferente trimestrelor I si II 2010 societatea a luat in calcul ca si cheltuiala deductibila suma reprezentand cheltuieli cu diferenta neta de curs valutar reportate din anul 2009, desi, potrivit datelor din balantele de verificare, capitalurile proprii ale societatii sunt negative.

In urma recalcularii profitului impozabil, pentru trimestrul I 2010 organele de inspectie fiscala au stabilit ca societatea datoreaza impozit pe profit .

Aferent impozitului pe profit stabilit suplimentar de plata pe trimestrul I 2010, organele de inspectie fiscala au calculat majorari de intarziere in conformitate cu prevederile art.120 alin.(1) si (7) din O.G. Nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala.

In urma recalcularii profitului impozabil/pierderii fiscale aferent trimestrului II si III 2010, luandu-se in considerare pierderea fiscala din anul 2009, s-a determinat o pierdere fiscala .

Pentru trimestrele II si III 2010 societatea datoreaza impozitul minim, potrivit prevederilor Legii nr. 571/ 2003 privind Codul Fiscal, asa cum a fost modificata si completata de Ordonanta nr. 34/2009.

S-a constatat ca societatea a constituit impozit pe profit pe aceasta perioada in conditiile in care impozitul minim datorat, rezultand astfel impozit pe profit constituit in plus.

Pe perioada 01.10.2010-31.12.2010

Conform Declaratiei privind impozitul pe profit aferenta perioadei octombrie–decembrie 2010, la determinarea profitului impozabil aferent acestei perioade, societatea a luat in calcul ca si cheltuiala nedeductibila suma aferenta perioadei fiscale precedente(impozit minim constituit) si a stabilit un profit impozabil cu un impozit pe profit aferent.

Intrucat suma nu este aferenta perioadei fiscale 01.10.2010-31.12.2010, la determinarea profitului impozabil/pierderii, organele de inspectie fiscala nu a luat in calcul aceasta suma, astfel ca au stabilit o pierdere fiscala.

Avand in vedere pierderea fiscala de recuperat in anii urmasori, stabilita la organele de inspectie fiscala au stabilit la 31.12.2010, pierdere fiscala de recuperat in anii urmasori.

Anul 2011(perioada ianuarie-iunie)

Organele de inspectie fiscala, urmare a verificarii au constatat ca pe trimestrul I 2011, societatea a constituit impozit pe profit, inregistrat in contabilitate la data de 31.05.2011 si in scris in Declaratia rectificativa privind impozitul pe profit datorat la 31.03.2011, inregistrat la A.F.P.pentru Contribuabili Mijlocii.Suma a fost achitata la data de 30.06.2011.

Conform fisei de cont 6581"Despagubiri amenzi, si penalitati" societatea a inregistrat cheltuieli care au fost considerate ca deductibile fiscal la calcul profitului impozabil la 30.06.2011.

In conformitate cu prevederile art.21 alin.(4) lit.b din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, organele de inspectie fiscala au considerat ca nedeductibile fiscal aceste cheltuieli si au recalculat profitul impozabil la 30.06.2011 si au stabilit suplimentar impozit pe profit.

S-a constatat totodata, ca la 30.06.2011, societatea a virat in plus impozit pe profit.

2.In ceea ce priveste impozitul pe veniturile obtinute din Romania de nerezidenti, contestat de societate, din Raportul de inspectie fiscala, rezulta urmatoarele:

Urmare a verificarii s-a constatat ca s-a incheiat la Contractul de imprumut intre C-Belgia (in calitate de creditor) si SC X in calitate de debitor, prin care creditorul pune la dispozitia Debitorului incepand cu acesta zi un imprumut la termen.

La Art.5 din contract, se prevede faptul ca "*in fiecare an, la sfarsitul exercitiului contabil al debitorului, debitorul va plati creditorului o dobanda acumulata pentru imprumutul la termen. Dobanda se va calcula lunar la rata Euribor plus 2% la sfarsitul lunii respective*".

Potrivit actului aditional 1 la contractul de imprumut se aduc modificari cu privire la art.5 "*Dobanda*" al contractului anterior mentionat, in sensul ca:

-pct.5"*Dobanzile se vor capitaliza iar rambursarea lor se va face in momentul rambursarii capitalului(la sfarsitul proiectului)*".

-pct.6 "*Tabelele aferente dobanzilor vor fi confirmate lunar de catre unitatea economica din Romania*".

In Actul aditional 4 la contractul de imprumut este specificat faptul ca:

"7. De la 30 Aprilie 2010, suma totala a dobanzilor capitalizate generate de Imprumutul la Termen se ridica la suma de .. euro [...]"

Din situatiile prezentate in timpul controlului organele de inspectie fiscala au constatat ca valoarea dobanzilor capitalizate, inregistrate in contul 4558.01 "**Dobanda credit C**", in moneda Euro/Ron pentru perioada iulie 2007-decembrie 2010, este de .. ;suma rezultata de altfel din situatiile lunare confirmate de parti.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca stingerea datoriei in ceea ce priveste dobanda datorata de catre SC X catre C Belgia s-a efectuat prin majorarea imprumutului initial cu dobanda pe care o avea de achitat societatii nerezidente.

Avand in vedere ca societatea a transformat dobanzile datorate, incepand cu data de 01.05.2008, intr-un nou imprumut, prin capitalizare, ajungand la data de 31.12.2010 la suma de.. , aceasta reprezentand o modalitate de stingere a obligatiilor

privind dobanzile aferente imprumuturilor dintre SCX si C Belgia, organele de inspectie fiscala au constatat ca sumele reprezentand dobanzi capitalizate sunt supuse impozitarii conform dispozitiile Titlului V din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

S-a constatat ca SC X a inregistrat in contabilitate sumele brute datorate ca dobanzi, fara a constitui, retine si achita la bugetul de stat impozitul aferent.

In conformitate cu prevederile art. 113, 114, 115 alin (1) lit b), art. 116 alin (1), alin (2) lit a), art.116 alin (5) din Legea 571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare coroborat cu pct 9[^] 5 alin (b) din HG 44/2004 cu modificarile si completarile ulterioare respectiv cele ale art. 117 lit j), art. 118 din Legea 571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare coroborat cu pct.15 din HG 44/2004 cu modificarile si completarile ulterioare si cele ale art. 11 din Legea 126/1996 privind ratificarea Conventiei dintre Guvernul Romaniei si Guvernul Regatului Belgiei pentru evitarea dublei impuneri si prevenirea evaziunii fiscale cu privire la impozitele pe venit si pe capital, organele de inspectie fiscala au calculat impozitul pe veniturile obtinute de nerezidenti din dobanzi, stabilind de plata suma de..., prin aplicarea cotei de 10% asupra dobanzilor in valoare de .. calculate de societate inregistrate in contul 4558.01"Dobanda credit C".

Aferent, impozitului pe veniturile nerezidentilor stabilit de plata, pe perioada 25.01.2008-19.12.2011, organele de inspectie fiscala au calculat majorari de intarziere, dobanzi si penalitati in conformitate cu prevederile art.119,120, 120[^]1 din O.G. nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala.

III. Luand in considerare constatarile organului de inspectie fiscala, sustinerile societatii contestatoare, documentele aflate la dosarul cauzei precum si prevederile actelor normative in vigoare in perioada supusa verificarii se retin urmatoarele:

A. In ceea ce priveste impozitul pe profit si accesoriile aferente , stabilite suplimentar de organele de inspectie fiscala, contestate de societate, cauza supusa solutionarii D.G.F.P. prin Biroul de Solutionare a Contestatiilor este daca SC X datoreaza bugetului de stat obligatiile fiscale stabilite cu titlu de impozit pe profit si accesorii aferente prin Decizia de impunere.

Perioada verificata: 01.07.2007-30.06.2011

In fapt,urmare a verificarii organele de inspectie fiscala au constatat urmatoarele:

-in baza Contractul de imprumut la termen incheiat intre C–Belgia in calitate de creditor si SC X in calitate de debitor , societatea din Belgia a virat catre SC X SRL suma de...

La Art.5 din contract, se prevede faptul ca " *in fiecare an, la sfarsitul exercitiului contabil al debitorului, debitorul va plati creditorului o dobanda acumulata pentru imprumutul la termen. Dobanda se va calcula lunar la rata Euribor plus 2% la sfarsitul lunii respective*".

Dobanda aferenta acestui imprumut a fost inregistrata in contabilitate in creditul contului 4558.01"Dobanda credit C " in corespondenta cu debitul contului 231.01"Imobilizari corporale in curs".

La data de 31.12.2007 societatea a actualizat obligatiile in valuta si a inregistrat in contul 665 "Cheltuieli cu diferente de curs valutar in corespondenta cu contul 4558.01"Dobanda credit C " o diferenta de curs nefavorabila .

-societatea, pe perioada verificata, a inregistrat o pierdere neta din diferente de curs valutar

-Pentru aceasta perioada societatea a constituit si declarat cheltuieli nedeductibile cu pierderea neta din diferente de curs valutar.

-In perioada verificata capitalul propriu al SCX a avut o valoare negativa.

Fata de cheltuielile nedeductibile cu pierderea neta din diferente de curs valutar declarate de societate, organele de inspectie fiscala au stabilit o diferenta de cheltuieli nedeductibile fiscal.

Din raportul de inspectie fiscala rezulta ca aceste diferente au fost stabilite in conformitate cu prevederile art.23 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal si pct.60 din H.G. Nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor Metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Prin considerarea ca nedeductibile fiscal a acestor cheltuieli , organele de inspectie fiscala in temeiul prevederilor art.19 si art.21 din Codul fiscal au recalculat profitul impozabil si totodata impozitul pe profit, stabilind suplimentar de plata o diferenta de impozit pe profit fata de impozitul pe profit declarat de societate.

Aferent impozitului pe profit de plata, organele de inspectie fiscala , in temeiul prevederilor art.120 alin.(1) si (7) si art.120¹ din O.G. Nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, organele de inspectie fiscala au calculat majorari de intarziere, dobanzi si penalitati.

In contestatia formulata referitor la acest capat de cerere societatea contestatoare prezinta urmatoarele argumente:

-Pentru anul fiscal 2007, societatea contestatoare sustine ca este nelegala incadrarea ca si nedeductibila fiscal a sumei deoarece organele de inspectie fiscala au invocat trunchiat prevederile art. 23 alin. 2 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal cu modificarile si completarile ulterioare coroborate cu prevederile pct. 60 din HG 44/2004 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Legii nr. 571/ 2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, netinand cont si de prevederile art 23 alin (3) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal cu modificarile si completarile ulterioare. De asemenea invoca in sustinere si prevederile pct. 61 din HG 44/ 2004 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Legii nr.571/ 2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare care explicitaza alin. (3) al art. 23 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal cu modificarile si completarile ulterioare.

In ceea ce priveste anul 2008 SC X sustine, ca in mod voit, organele de inspectie fiscala au considerat suma ce reprezinta "*Banca BRD Euro- diferente curs aferente cont BRD*" ca fiind nedeductibila fiscal la calculul profitului impozabil pe anul 2008 iar ca urmare a acestei incadrari gresite s-a stabilit profit impozabil iar in conformitate cu prevederile art. 23 alin.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal cu modificarile si completarile ulterioare si a pct. 61 din HG 44/2004 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Legea nr.571/ 2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, cheltuielile reprezentand diferente de curs valutar, sunt deductibile fiscal.

Pentru anul fiscal 2009 societatea contestatoare precizeaza ca a incadrat eronat drept cheltuiala nedeductibila fiscal suma reprezentand diferente de curs valutar aferenta platilor efectuate catre furnizorii externi. Sustine faptul ca, organele de inspectie fiscala ar fi trebuit sa constate acest lucru iar in temeiul art. 94 alin (2) lit. e) din OG 92/2003 republicata, privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare, sa stabileasca baza de impunere corecta a impozitului pe profit "*in favoarea subscrisei*".

În speta sunt aplicabile prevederile art.23 alin.(1), (2), (3), (5) și (6) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

(1) *Cheltuielile cu dobânzile sunt integral deductibile în cazul în care gradul de îndatorare a capitalului este mai mic sau egal cu trei. 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 capital împrumutat se înțelege totalul creditelor și împrumuturilor cu termen de rambursare peste un an, potrivit clauzelor contractuale.*

(2) *În condițiile în care gradul de îndatorare a capitalului este peste trei, cheltuielile cu dobânzile și cu pierderea netă din diferențele de curs valutar sunt nedeductibile. Acestea se reportează în perioada următoare, în condițiile alin. (1), 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), deductibilitatea acestei diferențe fiind supusă limitei prevăzute la alin. (1). 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.*

(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.*

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

La pct.59, 60, 61, 63, 64, 65, 66, 67, 69 și 70¹ din H.G. nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se prevede:

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.*

60. *În cazul în care capitalul propriu are o valoare negativă sau gradul de îndatorare este mai mare decât 3, cheltuielile cu dobânzile și cu pierderea netă din diferențele de curs valutar sunt nedeductibile. Acestea se reportează în perioada următoare, în condițiile art. 23 alin. (1) din Codul fiscal, până la deductibilitatea integrală a acestora.*

61. Intră sub incidența art. 23 alin. (3) din Codul fiscal numai pierderea netă din diferențele de curs valutar aferente capitalului împrumutat.

63. În sensul art. 23 alin. (1) din Codul fiscal, prin capital împrumutat se înțelege totalul creditelor și împrumuturilor cu termen de rambursare peste un an începând de la data încheierii contractului, cu excepția celor prevăzute la alin. (4) al art. 23 din Codul fiscal, indiferent de data la care acestea au fost contractate.

În capitalul împrumutat se includ și creditele sau împrumuturile care au un termen de rambursare mai mic de un an, în situația în care există prelungiri ale acestui termen, iar perioada de rambursare curentă, însumată cu perioadele de rambursare anterioare ale creditelor sau împrumuturilor pe care le prelungesc, depășește un an.

64. Capitalul propriu cuprinde capitalul social, rezervele legale, alte rezerve, profitul nedistribuit, rezultatul exercițiului și alte elemente de capital propriu constituite potrivit reglementărilor legale. În cazul sediilor permanente, capitalul propriu cuprinde capitalul de dotare pus la dispoziție de persoana juridică străină pentru desfășurarea activității în România, potrivit documentelor de autorizare, rezervele legale, alte rezerve, rezultatul exercițiului și alte elemente de capital propriu constituite potrivit reglementărilor legale.

65. Pentru calculul deductibilității cheltuielilor cu dobânzile se au în vedere următoarele:

a) pentru împrumuturile angajate de la alte entități, cu excepția celor prevăzute la art. 23 alin. (4) din Codul fiscal, se aplică limita prevăzută la art. 23 alin. (5) din același act normativ, indiferent de data la care au fost contractate;

b) în scopul aplicării art. 23 alin. (5) lit. a) din Codul fiscal, nivelul ratei dobânzii de referință, recunoscută la calculul profitului impozabil, este cea din ultima lună a trimestrului pentru care se calculează impozitul pe profit, publicată de Banca Națională a României în Monitorul Oficial al României, Partea I;

c) modul de calcul al dobânzii, conform art. 23 alin. (5) din Codul fiscal, va fi cel corespunzător modului de calcul al dobânzii aferente împrumuturilor;

d) rezultatul exercițiului financiar luat în calcul la determinarea capitalului propriu pentru sfârșitul perioadei este cel înregistrat de contribuabil înainte de calculul impozitului pe profit.

66. Cheltuielile cu dobânzile însumate cu pierderea netă din diferențele de curs valutar aferente împrumuturilor cu termen de rambursare mai mare de un an, luate în considerare la calculul gradului de îndatorare, sunt deductibile la determinarea profitului impozabil în condițiile prevăzute la art. 23 alin. (1) din Codul fiscal.

67. În vederea determinării impozitului pe profit, gradul de îndatorare se calculează ca raport între media capitalului împrumutat și media capitalului propriu. Pentru calculul acestor medii se folosesc valorile existente la începutul anului și la sfârșitul perioadei pentru care se determină impozitul pe profit, după cum urmează:

Capital împrumutat (începutul anului fiscal) +

$$\text{Gradul de îndatorare} = \frac{\text{Capital împrumutat (sfârșitul perioadei)}}{2} \\ = \frac{\text{Capital propriu (începutul anului fiscal)} + \text{Capital propriu (sfârșitul perioadei)}}{2}$$

astfel:

$$\text{Gradul de îndatorare} = \frac{\text{Capital împrumutat (începutul anului fiscal)} + \text{Capital împrumutat (sfârșitul perioadei)}}{\text{Capital propriu (începutul anului fiscal)} + \text{Capital propriu (sfârșitul perioadei)}}$$

69. Dacă gradul de îndatorare astfel determinat este mai mare decât trei, suma cheltuielilor cu dobânzile și cu pierderea netă din diferențe de curs valutar este nedeductibilă în perioada de calcul al impozitului pe profit, urmând să se reporteze în perioada următoare, devenind subiect al limitării prevăzute la art. 23 alin. (1) din Codul fiscal pentru perioada în care se reportează.

70¹. Pentru determinarea profitului impozabil începând cu anul fiscal 2007, nivelul ratei dobânzii pentru împrumuturile în valută este de 7% .

Potrivit prevederilor legale citate mai sus cheltuielile cu dobanzile si cheltuielile din diferente de curs valutar care depasesc veniturile din diferentele de curs valutar sunt integral deductibile la calculul profitului impozabil numai in situatia in care gradul de indatorare a capitalului este mai mic sau egal cu trei.

In conditiile in care capitalul propriu are o valoare negativa sau gradul de indatorare a capitalului este peste trei, cheltuielile cu dobanzile si pierderea neta din diferentele de curs valutar sunt nedeductibile acestea reportandu-se in perioada urmatoare, pana la deductibilitatea integrala a acestora.

In cazul in care cheltuielile din diferentele de curs valutar ale contribuabilului depasesc veniturile din diferentele de curs valutar, diferenta va fi tratata ca o cheltuiala cu dobanda, potrivit alin.(1), deductibilitatea acestei diferente fiind supusa limitei prevazute la alin.(1).

Se retine insa faptul ca cheltuielile din diferentele de curs valutar, care se limiteaza potrivit alin.(3), sunt cele aferente imprumuturilor luate in calcul la determinarea gradului de indatorare.La art.23 alin.(3) din Codul fiscal intra numai pierderea neta din diferente de curs valutar aferenta capitalului imprumutat.

Din raportul de inspectie fiscala rezulta ca organele de inspectie fiscala au considerat ca nedeductibila fiscal cheltuielile cu diferentele de curs valutar aferenta contului 5124"Disponibil la banci in valuta".

Urmare a contestatiei formulata de SCX, in temeiul prevederilor pct.3.6 din Ordinul nr. 2137/2011 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala coroborat cu prevederile art.6 si art.94 din O.G. Nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala precum si prevederile art.23 din Codul fiscal si normele de aplicare ale acestui articol, organele de inspectie fiscala, prin referatul cu propuneri de solutionare a contestatiei au procedat la recalcularea profitului impozabil pe perioada verificata.

La recalcularea sumelor nete din diferenta de curs valutar aferente imprumuturilor , incepand cu anul 2008, organele de inspectie fiscala au avut in vedere prevederile Actului Aditional nr.1 la contractul de imprumut incheiat cu C SA–Belgia in data de 26.07.2007, potrivit caruia dobanzile se capitalizeaza, respectiv se transforma in imprumuturi.

Urmare a recalcularii pierderii nete din diferentele de curs valutar aferenta imprumuturilor, prin referatul cu propuneri de solutionare a contestatiei organele de inspectie fiscala au stabilit ca aceasta este de.. lei, repartizata pe ani astfel:

-anul 2007: .. lei-aferenta imprumut C Belgia(inregistrata in ct.665 "Chelt.diferente de curs valutar"); societatea nu inregistreaza venituri din diferente de curs valutar aferente imprumutului de la C Belgia.

-anul 2008: - .. lei (.. lei-aferenta imprumut C Belgia si .. lei aferenta dobanda imprumut/dobanda capitalizata, sume inregistrate in ct.665 "Chelt.diferente de curs valutar"); societatea nu inregistreaza venituri din diferente de curs valutar aferente imprumutului de la C Belgia sau dobanzii capitalizate pentru acest imprumut.

-anul 2009:- .. lei (.. lei aferenta imprumut C Belgia; si .. lei aferenta dobanda imprumut/dobanda capitalizata, sume inregistrate in ct.665 "Chelt.diferente de curs valutar");societatea nu inregistreaza venituri din diferente de curs valutar aferente imprumutului de la C Belgia sau dobanzii capitalizate pentru acest imprumut.

-perioada fiscala 01.01-30.09.2010 :- .. lei reprezentand diferenta intre cheltuielile din diferente de curs valutar inregistrate in ct. 665 „Cheltuieli cu diferente de curs valutar” in suma de ..lei (din care .. Lei aferente imprumut C Belgia si .. lei aferenta dobanda imprumut/dobanda capitalizata) si veniturile din diferente de curs valutar inregistrate in ct.765 „Venituri din diferente de curs” in suma de.. lei(din care ..lei aferente imprumut C Belgia si ..lei aferenta dobanda imprumut/dobanda capitalizata);

-perioada fiscala 01.10-31.12.2010:- .. lei, reprezentand diferenta intre cheltuielile din diferente de curs valutar inregistrate in ct. 665 „Cheltuieli cu diferente de curs valutar” in suma de .. lei (din care ..lei aferente imprumut C Belgia si .. lei aferenta dobanda imprumut/dobanda capitalizata) si veniturile din diferente de curs valutar inregistrate in ct.765 „Venituri din diferente de curs” , in suma de ..lei(din care .. lei aferente imprumut C Belgia si .. lei aferenta dobanda imprumut/dobanda capitalizata).

Urmare a recalcularii cheltuielilor nedeductibile cu pierderea neta din diferente de curs valutar , prin referatul cu propuneri de solutionare a contestatiei organele de inspectie fiscala au recalculat profitul impozabil/pierderea fiscala pe perioada verificata si au stabilit:

Pentru anul 2007 societatea a declarat o pierdere fiscala de.. lei.

Urmare a recalcularii pierderii nete din diferentele de curs valutar aferenta imprumuturilor recalculata s-a stabilit ca pierderea neta din diferente de curs valutar este de ..lei cat a stabilit si societatea astfel ca pe anul 2007 societatea a avut o pierdere fiscala de ... lei.

Intrucat prin raportul de inspectie fiscala si Decizia de impunere pentru anul 2007, organele de inspectie fiscala au stabilit suplimentar impozit pe profit , majorari de intarziere si penalitati de intarziere, prin referatul cu propuneri de solutionare a contestatiei propune admiterea contestatiei pentru aceste sume si anulara actului administrativ fiscal cu privire la aceste sume.

Pentru anul 2008, societatea a inregistrat pierdere fiscala.

Organele de inspectie fiscala, in referatul cu propuneri de solutionare a contestatiei, urmare a recalcularii, au stabilit ca pierderea neta din diferentele de curs

valutar aferenta imprumuturilor recalculate este de.. lei(imprumut C Belgia si dobanzii capitalizate).

Din raportul de inspectie fiscala si Declaratia de impozit pe profit pe anul 2008 , inregistrata la A.F.P., rezulta ca societatea a declarat cheltuieli cu dobanzile si diferentele de curs valutar nedeductibile care se compune din diferenta curs aferenta reevaluare imprumut C + cheltuieli cu dobanzile aferente imprumutului de la C Belgia.

In luna decembrie 2008 societatea a inregistrat in contul 665" Cheltuieli cu diferente de curs valutar" in corespondenta cu 4558.01"Dobanda credit C" .

Astfel organele de inspectie fiscala au majorat cheltuielile nedeductibile fiscal aferente diferentelor nete din curs valutar pentru imprumutul acordat de C Belgia, in conformitate cu prevederile art.23 alin.(2) din Codul fiscal.

De asemenea, organele de inspectie fiscala au majorat cheltuielile nedeductibile reprezentand diferenta de dobanda stabilita suplimentar de organul de inspectie fiscala, suma necontestata de societate.

In urma recalcularii, organele de inspectie fiscala au stabilit pentru anul 2008 un profit impozabil .

Avand in vedere pierderea fiscala stabilita pentru anul 2007, societatea inregistreaza o pierdere fiscala de recuperat in anul urmator .

Intrucat prin raportul de inspectie fiscala si Decizia de impunere pentru anul 2008 s-a stabilit impozit pe profit de plata, majorari de intarziere si penalitati de intarziere, prin referatul de solutionare, organele de inspectie fiscala au propus admiterea contestatiei pentru aceste sume si anulara actului administrativ fiscal cu privire la aceste obligatii fiscale.

Pentru anul 2009 societatea a declarat pierdere fiscala de recuperat .

Organele de inspectie fiscala urmare a recalcularii au determinat o diferenta intre pierderea neta din diferentele de curs valutar aferenta imprumuturilor recalculata pierderea neta din diferentele de curs valutar aferenta imprumuturilor declarata de societate.

Cu suma.. organele de inspectie fiscala in mod legal au majorat valoarea cheltuielilor nedeductibile.

Astfel, pentru anul 2009, in urma recalcularii, rezulta un profit impozabil .

Avand in vedere pierderea fiscala de recuperat in anii urmatori stabilita la finalul anului 2008 , rezulta o pierdere fiscala de recuperat in anii urmatori .

Astfel pierderea fiscala aferenta anului 2009 dupa recalculare a fost stabilita in suma de 1.. lei si nu ...lei cat au stabilit initial organele de inspectie fiscala prin Raportul de inspectie fiscala si Decizia de impunere.

Prin actul administrativ fiscal organele de inspectie fiscala au stabilit si majorari de intarziere si penalitati de intarziere aferente impozit pe profit de plata.

Prin referatul cu propuneri de solutionare a contestatiei organele de inspectie fiscala au propus admiterea contestatiei cu privire la accesoriile stabilite de plata prin actul administrativ fiscal.

Anul 2010-perioada 01.01-30.09.2010

Prin declaratia privind impozitul pe profit pe perioada 01.01-30.09.2010 societatea a declarat impozit pe profit de plata.

Organele de inspectie fiscala urmare a recalcularii precum si prin actul administrativ fiscal au determinat o diferenta in suma de.. lei intre pierderea neta din diferentele de curs valutar aferenta imprumuturilor recalculata si pierderea neta din diferentele de curs valutar aferenta imprumuturilor declarata de societate .

Cu suma organelor de inspectie fiscala au majorat valoarea cheltuielilor nedeductibile.

Mentionam ca in contestatia formulata societatea contestatoare nu face nicio referire la acesta .

De asemenea, s-a majorat valoarea cheltuielilor deductibile cu suma de.. lei Astfel, pentru perioada fiscala 01.01-30.09.2010, in urma recalcularii, rezulta pierdere fiscala.

Avand in vedere pierderea fiscala de recuperat in anii urmasori stabilita la finalul anului 2009 rezulta ca societatea la 30.09.2010 are pierdere fiscala de recuperat in anii urmasori.

Conform balantelor de verificare la 31.03.2010 , respectiv 30.06.2010, existente in copie la dosar , rezulta ca societatea inregistreaza profit net, respectiv pierdere si cheltuieli cu impozitul minim datorat.

Din Registrului de evidenta fiscala, s-a constatat faptul ca pentru determinarea profitului impozabil/pierderii fiscale aferente trimestrelor I si II 2010 societatea a luat in calcul ca si cheltuiala deductibila cheltuieli cu diferenta neta de curs valutar reportate din anul 2009, desi, potrivit datelor din balantele de verificare, capitalurile proprii ale societatii sunt negative.

In urma recalcularii profitului impozabil, pentru trimestrul I 2010 s-a determinat un profit impozabil, pentru care societatea datoreaza impozit pe profit .

Pentru diferenta intre impozitul pe profit datorat aferent trimestrului I 2010 si impozitul minim constituit si virat de societate pentru aceeasi perioada, societatea datoreaza *majorari de intarziere*, (Anexa 1), calculate prin aplicarea pentru fiecare zi de intarziere a cotelor prevazute de art.120 alin (7) din OG 92/2003 republicata, cu modificarile si completarile ulterioare.

Pentru trimestrele II si III 2010 societatea datoreaza impozitul minim, potrivit prevederilor Legii nr. 571/ 2003 privind Codul Fiscal, asa cum a fost modificata si completata de Ordonanta nr. 34/2009 cu privire la rectificarea bugetara pe anul 2009 si reglementarea unor masuri financiar-fiscale.

Intrucat in urma recalcularii s-au stabilit majorari de intarziere aferente impozit pe profit, iar prin Raportul de inspectie fiscala si Decizia de impunere cuantumul stabilit a fost de.. lei, organele de inspectie fiscala propun admiterea contestatiei pentru suma de.. lei reprezentand majorari de intarziere aferente impozit pe profit de plata pe trimestrul I 2010.

Pe perioada fiscala 01.10-31.12.2010

Conform Declaratiei privind impozitul pe profit aferenta perioadei octombrie–decembrie 2010, inregistrata la A.F.P. , la determinarea profitului impozabil aferent acestei perioade, societatea a luat in calcul ca si cheltuiala nedeductibila suma aferenta perioadei fiscale precedente(impozit minim constituit) si a stabilit un profit impozabil cu un impozit pe profit aferent.

Intrucat suma nu este aferenta perioadei fiscale 01.10.2010-31.12.2010, la determinarea profitului impozabil/pierderii, organele de inspectie fiscala nu au luat in calcul aceasta suma si au stabilit pe aceasta perioada o pierdere fiscala.

Avand in vedere pierderea fiscala de recuperat in anii urmasori, stabilita la 30.09.2010 rezulta o pierdere fiscala de recuperat in anii urmasori .

Anul 2011(perioada 01.01-30.06.2011)

Pe aceasta perioada societatea a declarat impozit pe profit de recuperat. :

Organele de inspectie fiscala, urmare a verificarii au constatat ca pe trimestrul I 2011, societatea a constituit impozit pe profit, inregistrat in contabilitate la data de 31.05.2011 si in scris in Declaratia rectificativa privind impozitul pe profit datorat la 31.03.2011, inregistrat la A.F.P.pentru Contribuabili Mijlocii .Suma a fost achitata la data de 30.06.2011.

Astfel la 30.06.2011 societatea avea de recuperat impozit pe profit.

Prin raportul de inspectie fiscala organele de inspectie fiscala au stabilit suplimentar impozit pe profit asupra sumei reprezentand majorari de intarziere inregistrata pe cheltuieli deductibile fiscal in contul 6581"Despagubiri amenzi, si penalitati".

In conformitate cu prevederile art.21 alin.(4) lit.b din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cheltuieli cu majorarile de intarziere datorate catre autoritatile romane sunt cheltuieli nedeductibile fiscal la calculul impozitului pe profit.

Urmare a recalcularii profitului impozabil si totodata a impozitului pe profit prin referatul cu propuneri de solutionare a contestatiei, organele de inspectie fiscala au stabilit ca:

-Fata de profitul impozabil declarat de societate aferent semestrului I 2011, profit impozabil este in suma de.. lei.

Aferent profitului impozabil stabilit pentru semestrul I 2011 societatea datoreaza un impozit pe profit(Anexa 2).

Organul de control , prin referatul cu propuneri de solutionare a contestatiei precizeaza ca, intrucat prin Raportul de inspectie fiscala si Decizia de impunere pentru semestrul I 2011 s-a stabilit impozit pe profit , iar in urma recalcularii s-a stabilit impozit pe profit, propune diminuarea impozitului pe profit cu suma de ..lei.

De asemenea, specifica faptul ca, pentru plata cu intarziere a impozitului pe profit aferent trimestrului I 2011, societatea datoreaza majorari si penalitati de intarziere.

Fata de majorarile si penalitatile de intarziere calculate pentru achitarea cu intarziere a impozitului pe profit aferent trim. I 2011 conform fisei de evidenta pe platitor, rezulta o diferenta in suma de .. lei .

Analizand propunerile de admitere a contestatiei pe perioada verificata, se retine ca , organul de control a propus admiterea contestatiei cu privire la impozitul pe profit in valoare totala de .. lei , din anii 2007, 2008, semestrul I 2011.

De asemenea propun admiterea contestatiei cu privire la majorarile de intarziere si penalitati de intarziere.

Totodata, organele de inspectie fiscala propun respingerea contestatiei cu privire la majorari de intarziere profit aferente impozitului pe profit stabilit de plata pe trimestrul I 2010.

Organele de inspectie fiscala prin Decizia de impunere, au stabilit suplimentar de plata o diferenta de impozit pe profit in fata de impozitul pe profit declarat de societate. De asemenea, au fost stabilite de plata majorari de intarziere si penalitati de intarziere.

Avand in vedere ca exista neconcordanțe între impozitul pe profit stabilit de plata prin Decizia de impunere si impozitul pe profit propus spre admitere prin referatul cu propuneri de solutionare a contestatiei, organul de solutionare a contestatiei nu se poate pronunța cu privire la contestatia formulata de SC X in ceea ce priveste impozitul pe profit.

In masura sa depuna toate diligentele pentru determinarea corecta a situatiei fiscale a contribuabilului si in acest scop sa isi exercite rolul activ este organul de inspectie fiscala.

La art.7 alin.(2) din O.G. Nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala , se precizeaza:

"(2) Organul fiscal este îndreptăţit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obţină şi să utilizeze toate informaţiile şi documentele necesare pentru determinarea corectă a situaţiei fiscale a contribuabilului. În analiza efectuată organul fiscal va identifica şi va avea în vedere toate circumstanţele edificatoare ale fiecărui caz."

La art.94 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, se precizeaza:

"(1) Inspekţia fiscală are ca obiect verificarea legalităţii şi conformităţii declaraţiilor fiscale, corectitudinii şi exactităţii îndeplinirii obligaţiilor de către contribuabili, respectării prevederilor legislaţiei fiscale şi contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impunere, stabilirea diferenţelor obligaţiilor de plată şi a accesoriilor aferente acestora.

(2) Inspekţia fiscală are următoarele atribuţii:

a) constatarea şi investigarea fiscală a tuturor actelor şi faptelor rezultând din activitatea contribuabilului supus inspekţiei sau altor persoane privind legalitatea şi conformitatea declaraţiilor fiscale, corectitudinea şi exactitatea îndeplinirii obligaţiilor fiscale, în vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale;

b) analiza şi evaluarea informaţiilor fiscale, în vederea confruntării declaraţiilor fiscale cu informaţiile proprii sau din alte surse;

(3) Pentru ducerea la îndeplinire a atribuţiilor prevăzute la alin. (2) organul de inspekţie fiscală va proceda la:

a) examinarea documentelor aflate în dosarul fiscal al contribuabilului;

b) verificarea concordanţei dintre datele din declaraţiile fiscale cu cele din evidenţa contabilă a contribuabilului;

e) stabilirea corectă a bazei de impunere, a diferenţelor datorate în plus sau în minus, după caz, faţă de creanţa fiscală declarată şi/sau stabilită, după caz, la momentul începerii inspekţiei fiscale;

f) stabilirea de diferenţe de obligaţii fiscale de plată, precum şi a obligaţiilor fiscale accesorii aferente acestora;

Din prevederile legale mai sus invocate sus invocate, se retine ca organele de inspectie fiscala sunt indreptatite sa examineze din oficiu, starea de fapt, sa obtina si sa utilizeze toate informatiile si documentele necesare pentru determinarea corecta a bazei impozabile si a obligatiilor fiscale respectiv a impozitului pe profit datorat de contribuabil bugetului de stat.

In conformitate cu prevederile art.216 alin.(3) din O.G. Nr.92/2003, republicata, privind codul de procedura fiscala, potrivit caruia:

“(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare.”

coroborat cu prevederile pct.102.5 din H.G. nr.1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, care dispune:

“În cazul în care, ca urmare a desființării actului administrativ conform art. 185 alin. (3) din Codul de procedură fiscală, este necesară reverificarea unei perioade impozabile, aceasta se va efectua de către o altă echipă de inspecție fiscală decât cea care a încheiat actul contestat”,

si prevederile pct.11.6 din Ordinul 2137/2011 pentru aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din O.G. Nr.92/2003 privind codul de procedura fiscală, republicată, potrivit caruia:

“Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente.”,

in speta se impune desfiintarea partiala a Deciziei de impunere, pct.1, precum si a Raportului de inspectie fiscala cu privire la impozitul pe profit stabilit de plata si accesorii aferente.

Organele de inspectie fiscala, vor determina situatia fiscala corecta a contribuabilului cu privire la impozitul pe profit de plata si accesoriile aferente si vor emite un nou act administrativ fiscal potrivit legii; verificarea va viza strict aceeași perioada si același obiect al contestației, avand in vedere precizarile din prezenta decizie precum si prevederile legale aplicabile in speta.

B.In ceea ce priveste capatul de cerere privind incalcarea regulilor de procedura referitoare la efectuarea inspectiei fiscale, mentionam:

1.In contestatia formulata societatea contestatoare sustine ca actul administrativ fiscal contestat a fost intocmit cu incalcarea dispozitiilor art.43 si 87 din O.G. nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscală, respectiv lipsa temei legal a obligatiei fiscale stabilite suplimentar de plata.

La art.43 din O.G. nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscală, se prevede :

“(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."

De asemenea, la art.41 din același act normativ este stipulat:

"Noțiunea de act administrativ fiscal

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."

În ceea ce privește formularul "Decizie de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată, stabilite de inspectia fiscală" modalitatea de completare a acestuia este reglementată de Ordinul nr.972/2006 privind aprobarea formularului Decizie de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată, stabilite de inspectia fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care la Anexa 2, precizează:

"a) "Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală" reprezintă actul administrativ fiscal emis de organele de inspectie fiscală în aplicarea prevederilor legale privind stabilirea obligațiilor fiscale suplimentare de plată, precum și pentru comunicarea modului de soluționare cu inspectie fiscală anticipată a decontului de taxă pe valoarea adăugată cu sume negative cu opțiune de rambursare, în situația în care se stabilesc diferențe față de suma solicitată la rambursare.

b) Se va completa la finalizarea unei inspecții fiscale generale sau parțiale, ca urmare a constatării de obligații fiscale suplimentare și/sau accesorii aferente acestora, înscrise în "Raportul de inspectie fiscală", întocmit la finalizarea acesteia.[...]

Punctul 2.1.3: se va înscrie detaliat și clar încadrarea faptei constatate, cu precizarea actului normativ, a articolului, a celorlalte elemente prevăzute de lege, cu prezentarea concisă a textului de lege pentru cazul constatat. Temeiul de drept se va înscrie atât pentru obligația fiscală principală, cât și pentru accesoriile calculate la aceasta."

Având în vedere prevederile legale mai sus enunțate, se reține că în situația de față actul administrativ fiscal este Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată, stabilite de inspectia fiscală emisă de organele de inspectie fiscală din cadrul D.G.F.P.-Activitatea de Inspectie fiscală, în baza Raportului de inspectie fiscală.

Din actul administrativ fiscal contestat, se constată că la pct.2.1.3. "Temeiul de drept", organele de inspectie fiscală au enumerat actele normative în baza cărora au stabilit impozitul pe veniturile obținute din România de nerezidenți, în vigoare pe perioada verificată, respectiv din perioada 01.07.2007-31.12.2010.

Detalierea din punct de vedere valoric al impozitului pe veniturile nerezidenților și accesorii aferente sunt înscrise în Raportul de inspectie fiscală.

La art.87 din O.G. nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala , se prevede:

"Decizia de impunere trebuie să îndeplinească condițiile prevăzute la art. 43. Decizia de impunere trebuie să cuprindă, pe lângă elementele prevăzute la art. 43 alin. (2), și categoria de impozit, taxă, contribuție sau altă sumă datorată bugetului general consolidat, baza de impunere, precum și cuantumul acestora, pentru fiecare perioadă impozabilă."

In consecinta, actul administrativ fiscal contestat, in speta Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata, stabilite de inspectia fiscala a fost intocmita cu respectarea prevederilor legale aplicabile in materie, motiv pentru care sustinerile societatii contestatoare referitoare la incalcarea art.43 si 87 din Codul de procedura fiscala, nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a contestatiei.

Deoarece exceptia de procedura ridicata de societate privind aspecte ale inspectiei fiscale concretizate in Raportul de inspectie fiscala si Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala , este neintemeiata, D.G.F.P.-Biroul de Solutionare a Contestatiilor se va investi cu solutionarea pe fond a contestatiei formulata de SC X.

2.In ceea ce priveste impozitul pe veniturile obtinute din Romania de nerezidenti si accesorii aferente stabilite suplimentar de plata de organele de inspectie fiscala, contestate de societate, mentionam:

a)Cu privire la impozitul pe veniturile obtinute din Romania de nerezidenti, D.G.F.P.-Biroul de Solutionare a Contestatiilor este investita sa se pronunte daca C Belgia a realizat in Romania venituri din dobanzi in conditiile in care dobanda corespunzatoare creditelor acordate societatii contestatoare a fost capitalizata prin crearea unui nou imprumut la valoarea dobanzilor calculate la creditele initiale si daca veniturile din dobanzi realizate de C Belgia sunt impozabile in Romania, prin retinere la sursa a impozitului pe veniturile obtinute din Romania de nerezidenti.

In fapt, s-a incheiat **Contractul de Imprumut la Termen** ,autenticat de Notar, intre **C** din **Belgia** , in calitate de "**Creditor**" si **S.C. X SRL**,in calitate de "**Debitor**".

Prin acest contract partile au convenit :

"Articolul 2.Imprumutul

2.1.**Creditorul** pune la dispozitia Debitorului **incepand cu acesta zi un un imprumut** la termen conform termenilor prevazuti in acest Contract, in scopul unic de a finanta achizitionarea Terenului (...).

Articolul 3 .Obligatiile partilor

3.1. In cadrul prezentului Contract , Debitorului ii revin urmatoarele obligatii:

a) sa ramburseze Imprumutul, in termenii si conditiile stipulate in articolul 4 din prezentul Contract (...);

b) Sa utilizeze Imprumutul la termen doar in scopul achizitionarii Terenului, in afara cazului in care Creditorul decide, astfel (...)

d) sa respecte toate celelalte obligatii stipulate in prezentul Contract.

3.2.In cadrul prezentului Contract, Creditorului ii revin urmatoarele obligatii:

a) sa respecte termenii prevazuti in articolul 2.4 ;

b) sa respecte toate celelalte obligatii stipulate in prezentul Contract(...)

Articolul .4 Ramburarea

4.1. Rambursarea integrala a Imprumutului se va efectua cel tarziu in termen de 36 luni de la data semnarii prezentului Contract.

Rambursarea se va efectua printr-un singur virament la data scadentei.

4.2. Rambursarea se va efectua in moneda Euro.

Articolul 5. Dobanda

In fiecare an, la sfarsitul exercitiului contabil al Debitorului, Debitorul va plati Creditorului o dobanda acumulata pentru Imprumutul la termen. Dobanda se va calcula lunar la rata Euribor plus 2,00% la sfarsitul lunii respective(Euribor la 360 de zile)."

Prin Actul Aditional nr.1 la Contractul de Imprumut, incheiat la data de **01.05.2008**, intre partile contractante, s-au expus si hotarat urmatoarele:

" Partile au decis modificarea articolului 5 din contractul de Imprumut la termen.Modificarile intra in vigoare incepand cu data de 01.05.2008:

1.Dobanzile se vor calcula lunar la rata Euribor plus rata aplicabila la sfarsitul lunii respective(Euribor la 360 zile)

2.Rata dobanzii folosita va fi cea a primei zile lucratoare a lunii respective(...)

5.Dobanzile se vor capitaliza iar rambursarea lor se va face in momentul rambursarii capitalului(la sfarsitul proiectului)

6.Tabelele aferente dobanzilor vor fi confirmate lunar de catre unitatea economica din Romania. (...)"

Toate celelalte prevederi ale contractului semnat raman neschimbate si se vor conforma actului aditional nr.1 "

Prin Actul Aditional nr.2 la Contractul de Imprumut incheiat la data de **28.05.2008**, intre partile contractante, s-au expus si hotarat urmatoarele:

" Partile au decis modificarea art.2 din Contractul de Imprumut la Termen.

1.Suma globala a contractului de Imprumut la Termen este de.. euro.

Toate celelalte prevederi ale Contractului semnat si ale Actul Aditional nr.1 la contractul raman neschimbate si se vor conforma Actului Aditional nr.2."

Prin Actul Aditional nr.3 la Contractul de Imprumut, incheiat la data de **04.11.2008**, intre partile contractante, s-au expus si hotarat urmatoarele:

Partile au decis sa abroge Actul Aditional nr.2 la contractul de Imprumut la Termen incheiat la data de 26.07.2007 si sa -l inlocuiasca incepand cu data de astazi cu Actul aditional nr.3 care modifica Articolul 2 al Contractul de Imprumut la termen.

1.Suma globala a contractului de Imprumut la Termen este de .. euro.

Toate celelalte prevederi ale Contractului semnat si ale Actul Aditional nr.1 la contractul raman neschimbate si se vor conforma Actului Aditional nr.3."

Prin Actul Aditional nr.4 la Contractul de Imprumut, incheiat la data de **20.05.2010**, intre partile contractante, s-au expus si hotarat urmatoarele:

1.Articolul 4.1. din Contract este inlocuit cu urmatorul articol:

" Rambursarea integrala a Imprumutului la Termen se va efectua cel tarziu la data de 26 mai 2011, asa cum se prevede de la data semnarii prezentului Act aditional nr.4 "

2.Actul aditional nr.1 la Contract, incheiat la data de 1 MAI 2008 se completeaza cu urmatoarea prevedere:

"7. La 30 Aprilie 2010, **suma totala a dobanzilor capitalizate generate de Imprumutul la termen se ridica la suma de... Euro (...)**

3.Actul Aditional nr.3 la contractul , incheiat la data de 04 Noiembrie 2008 prin care se modifica Articolul 2.1. Al Contractului se abroga si se inlocuieste de la data semnarii prezentului document cu urmatoarea prevedere:

"2.1. Imprumutul la Termen consta intr-o suma globala de .. euro.

Toate celelalte prevederi si conditii stipulate de Contract si de Actul Aditional nr.1 incheiat la data de 1 Mai 2008 raman neschimbate si se vor conforma Actului Aditional nr.4.”

Prin Actul Aditional nr.5 la Contractul de Imprumut incheiat la data de **26.05.2011** s-au expus si hotarat urmatoarele:

“Actul aditional nr.4 din 20 mai 2010 la Contractul de Imprumut la Termen(denumit in continuare”Contractul”), prin care se modifica Articolul 4.1 din Contract, se abroga si se inlocuieste cu urmatoarele prevederi:

“Rambursarea integrala a Imprumutului la Termen se va efectua cel tarziu in termen de 36 de luni de la data semnarii Actului Aditional nr.5.

Rambursarea se va efectua intr-o singura transa la scadenta.

Toate celelalte prevederi si conditii stipulate de Contract si de Actul Aditional nr.1 incheiat la data de 1 Mai 2008 raman neschimbate si se vor conforma Actului Aditional nr.5.”

Prin Actul Aditional nr.6 la Contractul de Imprumut incheiat la data de **16.11.2011** s-au expus si hotarat urmatoarele:

“Articolul 3 din Actul aditional nr.4 din 20 mai 2010 la Contractul de Imprumut la Termen incheiat(denumit in continuare”Contractul”), prin care se modifica Articolul 2.1 din Contract, se abroga si se inlocuieste cu urmatoarele prevederi:

“2.1. Imprumutul la Termen consta intr-o suma globala de.. euro.

Toate celelalte prevederi si conditii stipulate de Contractul si diversele Acte Aditionale ale acestuia raman neschimbate si se vor conforma Actului Aditional nr.6.”

In baza contractului incheiat cu C Belgia, SC X, pe perioada 01.07.2007-31.12.2010, a imprumutat suma de ..euro, suma incasata in exclusivitate prin instrumente de plata bancare in transe si inregistrata in contul 4551.02”C”,

In anul 2009 , potrivit fisei contului 4551.02”C” nu s-a mai primit finantare de la societatea din Belgia, inregistrarile in acest cont sunt aferente reevaluarii imprumutului.

In anul 2010 societatea a incasat suma de ..euro.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca SC X a inregistrat in contabilitate sume brute datorate ca dobanzi, respectiv in creditul contului 4558.01”Dobanda credit C”, valoarea acestora fiind de.. pana la data de 31.12.2010.

Avand in vedere ca potrivit Actul aditional nr. 1 incheiat intre partile contractante in data de 01.05.2008 si Contractul de imprumut la termen articolul 5 “ Dobanda” ,**dobanzile aferente imprumutului acordat se vor capitaliza**, organele de inspectie fiscala, in temeiul prevederilor legale au stabilit suplimentar de plata impozit pe veniturile obtinute din Romania de nerezidenti, prin aplicarea cotei de 10% asupra dobanzilor calculate de societate, inregistrate in contul 4558.01”Dobanda credit C”.

In speta sunt aplicabile prevederile art. 113, art.114, art.115 alin.(1) lit.b), art.116 alin.(1), alin.(2) lit.a), alin.(5), art.118 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, care dispun:

-art.113

"Nerezidenții care obțin venituri impozabile din România au obligația de a plăti impozit conform prezentului capitol și sunt denumiți în continuare contribuabili."

-art.114

"Impozitul stabilit prin prezentul capitol, denumit în continuare impozit pe veniturile obținute din România de nerezidenți, se aplică asupra veniturilor brute impozabile obținute din România."

-art.115

1) Veniturile impozabile obținute din România, indiferent dacă veniturile sunt primite în România sau în străinătate, sunt:

b) dobânzi de la un rezident;

-art.116

"(1) Impozitul datorat de nerezidenți pentru veniturile impozabile obținute din România se calculează, se reține și se varsă la bugetul de stat de către plătitorii de venituri.

(2) Impozitul datorat se calculează prin aplicarea următoarelor cote asupra veniturilor brute:

a) 10% pentru veniturile din dobânzi și redevențe, dacă beneficiarul efectiv al acestor venituri este o persoană juridică rezidentă într-un stat membru sau un sediu permanent al unei întreprinderi dintr-un stat membru, situat într-un alt stat membru. Această cotă de impunere se aplică în perioada de tranziție, de la data aderării României la Uniunea Europeană și până la data de 31 decembrie 2010, cu condiția ca beneficiarul efectiv al dobânzilor sau redevențelor să dețină minimum 25% din valoarea/numărul titlurilor de participare la persoana juridică română, pe o perioadă neîntreruptă de cel puțin 2 ani, care se încheie la data plății dobânzii sau redevențelor;

(5) Impozitul se calculează, respectiv se reține în momentul plății venitului și se virează la bugetul de stat până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care s-a plătit venitul."

ART. 118

Coroborarea prevederilor Codului fiscal cu cele ale convențiilor de evitare a dublei impuneri

(1) În înțelesul art. 116, dacă un contribuabil este rezident al unei țări cu care România a încheiat o convenție pentru evitarea dublei impuneri cu privire la impozitele pe venit și capital, cota de impozit care se aplică venitului impozabil obținut de către acel contribuabil din România nu poate depăși cota de impozit, prevăzută în convenție, care se aplică asupra acelui venit, potrivit alin. (2). În situația în care cotele de impozitare din legislația internă sunt mai favorabile decât cele din convențiile de evitare a dublei impuneri se aplică cotele de impozitare mai favorabile.

Pct.12 alin.(1), (2) și (3) din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aplicabil pe perioada verificata, prevede:

12. (1) Dispozițiile alin. 2 ale articolelor "Dividende", "Dobânzi", "Comisioane", "Redevențe" din convențiile de evitare a dublei impuneri încheiate de România cu alte state, care reglementează impunerea în țara de sursă a acestor venituri, se aplică cu prioritate. În cazul când legislația internă prevede în mod expres o cotă de impozitare mai favorabilă sunt aplicabile prevederile legislației interne.

(2) *Dispozițiile alin. 2 ale articolelor "Dividende", "Dobânzi", "Comisioane", "Redevențe" din convențiile de evitare a dublei impuneri derogă de la prevederile paragrafului 1 al acestor articole din convențiile respective.*

(3) *Aplicarea alin. 2 al articolelor "Dividende", "Dobânzi", "Comisioane", "Redevențe" din convențiile de evitare a dublei impuneri care prevăd impunerea în statul de sursă nu conduce la o dublă impunere pentru același venit, întrucât statul de rezidență acordă credit fiscal pentru impozitul plătit în România, în conformitate cu prevederile convenției de evitare a dublei impuneri.*

Incepand cu 01.01.2009 art.116 alin.(2) lit.a) din Codul fiscal se modifica in sensul ca:

"(2) Impozitul datorat se calculează prin aplicarea următoarelor cote asupra veniturilor brute:

a) 10% pentru veniturile din dobânzi și redevențe, dacă beneficiarul efectiv al acestor venituri este o persoană juridică rezidentă într-un stat membru al Uniunii Europene sau într-unul dintre statele Asociației Europene a Liberului Schimb, respectiv Islanda, Principatul Liechtenstein, Regatul Norvegiei, sau un sediu permanent al unei întreprinderi dintr-un stat membru al Uniunii Europene sau dintr-un stat al Asociației Europene a Liberului Schimb, respectiv Islanda, Principatul Liechtenstein, Regatul Norvegiei, situat într-un alt stat membru al Uniunii Europene sau al Asociației Europene a Liberului Schimb. Această cotă de impunere se aplică în perioada de tranziție de la data aderării României la Uniunea Europeană și până la data de 31 decembrie 2010, cu condiția ca beneficiarul efectiv al dobânzilor sau redevențelor să dețină minimum 25% din valoarea/numărul titlurilor de participare la persoana juridică română, pe o perioadă neîntreruptă de cel puțin 2 ani, care se încheie la data plății dobânzii sau redevențelor;"

Incepand cu data de 01.01.2010 , se modifica prevederile art.116 alin.(5),acestea regasindu-se la art.116 alin.(4) din Codul fiscal in vigoare in anul 2010, astfel:

"(4) Impozitul se calculează, respectiv se reține în momentul plății venitului și se plătește la bugetul de stat până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care s-a plătit venitul. Impozitul se calculează, se reține și se plătește, în lei, la bugetul de stat, la cursul de schimb al pieței valutare comunicat de Banca Națională a României, valabil în ziua reținerii impozitului pentru nerezidenți. În cazul dividendelor distribuite, dar care nu au fost plătite acționarilor sau asociaților până la sfârșitul anului în care s-au aprobat situațiile financiare anuale, impozitul pe dividende se declară și se plătește până la data de 25 ianuarie a anului următor."

La pct.9⁵ din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aplicabil pe perioada verificata, se prevede:

b) Pentru impozitul în valută aferent dobânzilor capitalizate realizate din România de nerezidenți, conversia se face, de asemenea, la cursul de schimb al pieței valutare comunicat de Banca Națională a României, valabil în ziua în care

s-a capitalizat dobânda, respectiv la cursul valutar din momentul înregistrării în contul curent sau în contul de depozit al titularului dobânzii capitalizate sau din momentul răscumpărării, în cazul unor instrumente de economisire, ori în momentul în care dobânda se transformă în împrumut. Impozitul în lei astfel calculat se varsă la bugetul de stat până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care s-a înregistrat venitul/răscumpărat instrumentul de economisire.

Din prevederile legale mai sus enunțate, se reține ca veniturile din dobanzi realizate în România de o persoană juridică rezidentă într-un stat membru al Uniunii Europene sau într-unul dintre statele Asociației Europene a Liberului Schimb, se impozitează cu 10%. Aceasta cota se aplică în perioada de tranziție de la data aderării României la Uniunea Europeană și până la data de 31.12.2010.

Impozitul datorat de nerezidenți pentru veniturile impozabile obținute din România, în speța impozitul aferent dobanzilor capitalizate se calculează, se reține și se varsă la bugetul de stat de către platitorii de venituri, până la data de 25 a lunii următoare celei în care dobânda s-a capitalizat sau se transformă în împrumut.

Potrivit prevederilor art.118 din Codul fiscal și pct.15 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, în condițiile în care nerezidenții care au realizat venituri din România vor depune, în momentul realizării venitului, la platitorii de venituri originalul sau copia certificatului de rezidență fiscală, tradus și legalizat de organul autorizat din România, beneficiază de prevederile convențiilor de evitare a dublei impuneri.

Din documentele existente la dosarul contestației reiese că SC X a prezentat "Certificatul eliberat rezidenților din Belgia în vederea aplicării convenției pentru evitarea dublei impuneri", eliberat de Serviciul Public Federal -Finanțe din Belgia, din care rezultă că este rezidentă în Belgia, în perioada 21.05.2007 și până în prezent 01.08.2011.

Astfel, în speța sunt aplicabile prevederile art.11 din Legea nr.126/1996 privind ratificarea Convenției dintre Guvernul României și Guvernul Regatului Belgiei pentru evitarea dublei impuneri și prevenirea evaziunii fiscale cu privire la impozitele pe venit și pe capital, potrivit căruia:

"1. Dobânzile provenind dintr-un stat contractant și plătite unui rezident al celuilalt stat contractant sunt impozabile în acest celălalt stat contractant.

2. Totuși aceste dobânzi sunt, de asemenea, impozabile în statul contractant din care provin și potrivit legislației acestui stat, dar dacă beneficiarul efectiv al dobânzilor este un rezident al celuilalt stat contractant, impozitul astfel stabilit nu poate depăși 10% din suma brută a dobânzilor.[...]

4. Termenul dobânzi, folosit în prezentul articol, indică veniturile din creanțe de orice natură, însoțite sau nu de garanții ipotecare sau de o clauză de participare la profiturile debitorului și, mai ales, veniturile din fonduri publice și din obligații de împrumut, inclusiv primele și premiile legate de aceste titluri; în același timp, termenul dobânzi nu cuprinde, în sensul prezentului articol, penalizările pentru plata cu întârziere, nici dobânzile considerate ca dividende potrivit paragrafului 3 al art. 10."

Din prevederile Conventiei dintre Guvernul Romaniei si Guvernul Regatului Belgiei, de evitare a dublei impuneri ,enuntate, se retine ca veniturile din dobanzi sunt impozabile si in statul din care provin daca beneficiarul efectiv al dobanzilor este rezident al celuilalt stat contractant, iar impozitul astfel stabilit nu poate depasi 10 % din suma bruta a dobanzilor.

Astfel, cota de impozitare a veniturilor din dobanzi, in speta, este de 10% din suma bruta a dobanzii.

Din documentele existente la dosarul contestatiei se retine ca:

Prin Actul aditional nr. 1 la contractul de imprumut, incheiat in data de 01.05.2008, partile, respectiv societatea contestatoare in calitate de debitor si C din Belgia in calitate de creditor, aduc modificari referitoare la modul de calcul al **dobanzilor** si la faptul ca acestea **“se vor capitaliza iar rambursarea lor se va face in momentul rambursarii capitalului.**

Tabelele aferente dobanzilor vor fi conformate lunar de catre unitatea economica din Romania.”

In Actul aditional nr. 4 din data de 01.05.2010, se consemneaza ca : **“ De la 30 aprilie 2010, suma totala a dobanzilor capitalizate generate de Imprumutul la termen se ridica la suma de .. euro (...) “ .**

In timpul controlului si la dosarul contestatiei au fost prezentate situatiile de calcul a dobanzii (Anexa 3)din care rezulta ca pe perioada 02.august 2007-31.12.2010 au fost calculate dobanzi.

Din situatia de calcul a dobanzilor pentru anii 2007, 2008, 2009 si 2010 rezulta ca acestea au fost calculate lunar.

Pe anul 2007 societatea a inregistrat dobanzi . Dobanzile au fost inregistrate in contabilitate, prin nota contabila in creditul contului 4558.01"Dobanda credit C", in corespondenta cu debitul contului 231.01"Imobilizari corporale in curs".

Pe perioada ianuarie - aprilie 2008 s-au calculat si inregistrat dobanzi. Valoarea dobanzilor la 30.04.2008 , aferente Contractul de imprumut erau de.., aceasta valoare fiind capitalizata pe perioada august 2007-aprilie 2008.

Incepand cu luna mai 2008, avand in vedere prevederile din Actul aditional nr.1 la Contractul de imprumut, SC X a capitalizat dobanzile aferente imprumutului angajat , capitalizand totodata si dobanzile calculate pe perioada august 2007-30.04.2008.

Aferent perioadei mai-decembrie 2008, societatea contestatoare a capitalizat dobanzi iar la 31.12.2008 valoarea dobanzilor capitalizate era de ...

Pe anul 2009, societatea contestatoare a inregistrat dobanzi in creditul contului 4558.01"Dobanda credit C", in corespondenta cu debitul contului 666"Cheltuieli privind dobanzile.

Pe anul 2010, societatea contestatoare a inregistrat dobanzi in creditul contului 4558.01"Dobanda credit C", in corespondenta cu debitul contului 666"Cheltuieli privind dobanzile.

Astfel, pe perioada 02.08-2007-31.12.2010, SC X a inregistrat in contabilitate sume brute datorate ca dobanzi capitalizate, in creditul contului 4558.01"Dobanda credit C", in valoare de.. fara a constitui retine si achita bugetului de stat impozitul aferent.

Se retine ca, **stingerea datoriei catre C din Belgia reprezentand venitul din dobanda aferenta imprumuturilor nerambursate s-a efectuat prin constituirea de noi credite de la data de 01.05.2008.**

Faptul ca nu s-au folosit metode conventionale de plata prin transfer bancar nu inseamna ca dobanda nu a fost platita.

Creditorul a intrat in posesia fructelor capitalului imprumutat debitorului, manifestandu-si dreptul de dispozitie cu privire la aceste fructe in sensul ca dobanda obtinuta a fost lasata debitorului cu titlu de imprumut.

Astfel, C din Belgia a realizat venituri din perceperea unor dobanzi la capitalul imprumutat, aceste venituri fiind impozabile, potrivit legii iar varsarea catre bugetul statului a impozitului astfel calculat se realizeaza pâna la data de 25 inclusiv a lunii urmatoare celei în care s-a înregistrat venitul/rascumparat instrumentul de economisire.

Directia generala de politici si legislatie privind veniturile bugetului general consolidat din Ministerul Finantelor Publice, intr-o cauza similara, precizeaza:

"momentul platii venitului supus impunerii si al retinerii la sursa a impozitului datorat este data cand societatea rezidenta in Romania inregistreaza majorarea imprumutului initial cu dobanda pe care o are de achitat societatii nerezidente"

De asemenea, intr-o cauza similara s-a pronuntat si Inalta Curte de Casatie si Justitie referitor la impozitul pe veniturile obtinute din Romania de nerezidenti, respectiv venituri din capitalizarea dobanzilor.

Prin Decizia, Inalta Curte de Casatie si Justitie a respins ca nefondat capatul de cerere privind impozitul asupra veniturilor nerezidentilor, din urmatoarele motive:

"Sustinerile din actiune ca nu a avut loc o plata efectiva a dobanzilor au fost corect respinse, intrucat prin capitalizarea dobanzilor aferente imprumutului contractat din strainatate, recurenta in calitate de debitor a stins obligatia de plata a dobanzilor fata de creditor prin transformarea dobanzilor in credit principal"

In consecinta, transformarea dobanzilor datorate intr-un nou imprumut reprezinta o modalitate de stingere a obligatiilor dintre debitor si creditor , deci o plata efectiva iar venitul supus impozitarii este dobanda obtinuta de o persoana nerezidenta in Romania, indiferent de modul in care creditorul primeste fructul capitalului sau.

Potrivit prevederilor legale invocate in speta(cod fiscal si conventie), veniturile din dobanzi obtinute din Romania de un nerezident sunt impozitate in Romania cu cota de 10%, prin retinere la sursa de catre platitorul de astfel de venituri.

Avand in vedere ca societatea contestatoare a prezentat Certificatul de rezidenta fiscala eliberat de autoritatile fiscale din Belgia, veniturile de natura dobanzilor realizate in Romania de C, se impun conform art.11"Dobanzi" din Legea nr.126/1996 privind ratificarea Conventiei dintre Guvernul Romaniei si Guvernul Regatului Belgiei pentru evitarea dublei impuneri si prevenirea evaziunii fiscale cu privire la impozitele pe venit si pe capital, mai sus enuntate.

Organele de inspectie fiscala, la stabilirea impozitului pe veniturile obtinute din Romania de nerezidenti, respectiv C, au avut in vedere prevederile art.11 "Dobanzi" din Conventie, aplicand asupra sumei reprezentand venituri din dobanzi obtinute de societatea belgiana, cota de 10 % prevazuta in Conventie, la data cand a fost majorat imprumutul initial cu dobanda datorata societatii; respectiv incepand cu data de 01.05.2008 dupa cum rezulta din Actul aditional nr.1 la Contractul de imprumut la termen, incheiat in data de 01.05.2008.

In contestatia formulata societatea contestatoare sustine ca la art.116 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, aplicabil pe perioada 2007-2009, nu se face referire la dobanzile capitalizate iar pct.9⁵ din H.G. Nr.44/2004 invocat de organul de inspectie fiscala nu are legatura cu stabilirea obligatiei de plata a impozitului pe dobanzile platite nerezidentilor.

Fata de argumentul societatii contestatoare precizam:

Dupa cum am aratat si mai sus , pe perioada 02.08-2007-31.12.2010, SC X a inregistrat in creditul contului 4558.01"Dobanda credit C", sume brute datorate ca dobanzi capitalizate, conform actului aditional la contract si tabelelor transmise de societatea belgiana.

Stingerea datoriei catre C din Belgia reprezentand venitul din dobanda aferenta imprumuturilor nerambursate s-a efectuat prin constituirea de noi credite de la data de 01.05.2008 iar momentul platii venitului supus impunerii si al retinerii la sursa a impozitului datorat este data cand societatea rezidenta in Romania inregistreaza majorarea imprumutului initial cu dobanda pe care o are de achitat societatii nerezidente.

Se retine ca plata dobanzii s-a efectuat prin constituirea de noi credite incepand cu data de 01.05.2008 iar potrivit prevederilor legale invocate mai sus impozitul din veniturile impozabile obtinute din Romania de nerezidenti se calculeaza, retine si se varsa la bugetul statului pâna la data de 25 inclusiv a lunii urmatoare celei în care s-a înregistrat venitul/rascumparat instrumentul de economisire.

La art.116 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal se precizeaza in mod clar ca *“Impozitul datorat de nerezidenți pentru veniturile impozabile obținute din România se calculează, se reține și se varsă la bugetul de stat de către plătitorii de venituri.”*

In cauza in speta, se retine ca societatea belgiana a obtinut in Romania, venituri din dobanzi, plata acestor dobanzi realizandu-se prin capitalizare adica transformarea acestora intru-un nou imprumut.

In art.116 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal aplicabil pe perioada 2007-2009 nu se regaseste expresia ‘Dobanzi capitalizate’ insa se specifica in mod clar ca impozitul datorat de nerezidenti **pentru veniturile impozabile obtinute din România** se calculeaza, se retine si se varsa la bugetul de stat de catre platitorii de venituri, in speta SC X.

La art.116 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal invocat de societatea contestatoare se precizeaza doar cota de impozit care se aplica acestor venituri.

In speta, dupa cum, am aratat si mai sus, societatea contestatoare a prezentat Certificatul de rezidenta fiscala din care rezulta ca C este rezident in Belgia, astfel ca, impunerea veniturilor din dobanzile platite catre C s-a realizat in conformitate cu prevederile art.11 din Legea nr.126/1996 privind ratificarea Conventiei dintre Guvernul Romaniei si Guvernul Regatului Belgiei pentru evitarea dublei impuneri si prevenirea evaziunii fiscale cu privire la impozitele pe venit si pe capital, mai sus enuntate, respectiv cu cota de 10% .

In ceea ce priveste momentul platii impozitului la art.116 alin.(5) respectiv art.116 alin.(4) din Codul fiscal mai sus enuntate, se prevede in mod clar ca *“Impozitul se calculează, respectiv se reține în momentul plății venitului și se plătește la bugetul de stat până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care s-a plătit venitul.”*

Dupa cum am precizat si punctat si mai sus, momentul platii venitului, in speta a intervenit in 01 mai 2008, conform Actului aditional nr.1 la Contractul de imprumut, incheiat intre partile contractante la data de 01.05.2008, odata cu capitalizarea dobanzilor si transformarea acestora in credit principal.Transformarea dobanzilor datorate intr-un nou imprumut reprezinta o modalitate de stingere a obligatiilor dintre debitor si creditor , deci o plata efectiva iar venitul supus impozitarii este dobanda obtinuta de o persoana nerezidenta in Romania, indiferent de modul in care creditorul primeste fructul capitalului sau.

Din anexa nr.20 la Raportul de inspectie fiscala rezulta ca impunerea veniturilor din dobanzi s-a efectuat din luna mai 2008.

Prin urmare argumentele societatii contestatoare sunt neintemeiate si nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a contestatiei.

Pentru impozitul retinut in Romania, in vederea evitarii dublei impuneri, se acorda C credit fiscal in Belgia dupa cum se prevede la art.24 pct.2 din Conventie:

"În Belgia, dubla impunere este evitată în modul următor:

b) sub rezerva dispozițiilor legislației belgiene cu privire la deducerea din impozitul belgian a impozitelor plătite în străinătate, atunci când un rezident al Belgiei realizează elemente de venit care sunt cuprinse în venitul global supus impozitului belgian și care constau din dividende impozabile în conformitate cu paragraful 2 al art. 10 și neexceptate de la impozitul belgian potrivit subparagrafului c) de mai jos, din dobanzi impozabile în conformitate cu paragraful 2 sau 7 al art. 11 sau din redevențe impozabile în conformitate cu paragraful 2 sau 6 al art. 12, impozitul român perceput asupra acestor venituri este dedus din impozitul belgian aferent veniturilor respective;"

Referitor la acest aspect, Inalta Curte de Casatie si Justitie prin Decizia, s-a pronuntat astfel:

"In Conventiile de evitare a dublei impuneri se prevede posibilitatea impozitarii la sursa a veniturilor realizate in Romania de persoane fizice si juridice nerezidente intr-un procent de 10%, care a fost respectat de autoritatile intimate, urmand ca sumele respective sa fie avute in vedere drept credit fiscal in statele de rezidenta" mentinand ca fiind corecte actele intocmite de organul fiscal cu privire la impozitul pe veniturile persoanelor nerezidente, in acea speta similara.

Prin urmare, daca impunerea acestor venituri ar fi tratata numai in statul de rezidenta al beneficiarului de venit, atunci nu ar mai fi necesara incheierea de Conventii de evitare a dublei impuneri intre state iar veniturile s-ar impune atat in tara de sursa cat si in tara de rezidenta si in asemenea situatie fiecare stat ar aplica legislatia sa interna.

Conventiile de evitare a dublei impuneri prevad cote (in cazul impozitelor prin retinere la sursa) sau definitii, in schimb procedurile de aplicare sunt cele stabilite de legislatia interna a statului respectiv.

Totodata, conventiile de evitare a dublei impuneri impart dreptul de impunere a veniturilor sau capitalului intre cele doua state semnatare, stabilind principii si norme fiscale internationale inasa acestea se aplica intotdeauna coroborat cu legislatia interna.

Statul roman a negociat acest impozit cu statele membre ale Uniunii Europene in conditiile in care la art.116 alin.(2) lit.a) din Codul fiscal se prevede in mod expres ca:"*Această cotă de impunere se aplică în perioada de tranziție de la data aderării României la Uniunea Europeană și până la data de 31 decembrie 2010, cu condiția ca beneficiarul efectiv al dobânzilor sau redevențelor să dețină minimum 25% din valoarea/numărul titlurilor de participare la persoana juridică română, pe o perioadă neîntreruptă de cel puțin 2 ani, care se încheie la data plății dobânzii sau redevențelor;*"

Mentionam ca, in speta, impozitul pe venit a fost stabilit pana la data de 31.12.2010.

Referitor la argumentul societății contestatoare potrivit căruia un motiv de nelegalitate este indicarea greșită a art. 116 (2) din Codul fiscal ca temei al impunerii suplimentare deoarece organele de inspecție fiscală nu au raportat situația de fapt la forma art.116 din Codul fiscal în perioada vizată, precizăm:

- în Anexa 20 „*Situația dobanzilor aferente creditului acordat de C, pentru perioada 2007-2010*”, ca parte integrantă a Raportului de inspecție fiscală, se observă că determinările s-au făcut începând cu data de 01.05.2008, data la care intră în vigoare Actul adițional nr. 1 la Contractul de împrumut și prin care se stabilesc condițiile referitoare la capitalizarea dobanzilor.

- temeiul de drept aplicat de organele de inspecție fiscală la stabilirea impozitului pe venit, a fost cel în vigoare pe perioada supusă verificării, respectiv prevederile Titlului V, Capitolul I "Impozitul pe Veniturile obținute din România de nerezidenți" din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare aplicabile pe perioada verificată coroborat cu prevederile Legii nr.126/1996 privind ratificarea Convenției dintre Guvernul României și Guvernul Regatului Belgiei pentru evitarea dublei impunerii și prevenirea evaziunii fiscale cu privire la impozitele pe venit și pe capital.

În Raportul de inspecție fiscală organele de inspecție fiscală, pentru a acoperi ca spectru perioada de timp scursă după data de 01.05.2008, au exemplificat textele de lege citând conținutul în vigoare la data de 01.05.2008, urmat de sintagma „cu modificările și completările ulterioare”.

În prezenta decizie au fost enunțate modificările aduse art.116 din Codul fiscal, astfel ca susținerile societății contestatoare potrivit căreia "s-a invocat un temei de drept „ (...) care nu mai era în vigoare nici la data emiterii actului administrativ nici pentru perioada verificată(...) ” nu sunt reale, deoarece temeiul legal aplicat de organele de inspecție fiscală este cel în vigoare pe perioada verificată.

Având în vedere cele prezentate în conținutul deciziei se reține că, organele de inspecție fiscală, în mod legal au stabilit în sarcina SC X suma cu titlu de impozit pe veniturile din dobânzi obținute de nerezidenți, în speta societatea belgiană, aplicând prevederile Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare aplicabile în perioada verificată coroborate cu prevederile Legii nr.126/1996 privind ratificarea Convenției dintre Guvernul României și Guvernul Regatului Belgiei pentru evitarea dublei impunerii și prevenirea evaziunii fiscale cu privire la impozitele pe venit și pe capital, în condițiile în care s-a constatat că acest impozit nu a fost calculat reținut și virat bugetului statului de către platitorul de venituri din dobânzi(SC X) la data capitalizării acestor dobânzi, prin transformarea lor într-un nou împrumut.

Potrivit prevederilor art.119 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, în vigoare pe perioada 2008-2009:

(1) Plătitorii de venituri care au obligația să rețină la sursă impozitul pentru veniturile obținute de contribuabili din România trebuie să depună o declarație la autoritatea fiscală competentă până la data de 28, respectiv 29 februarie inclusiv a anului următor celui pentru care s-a plătit impozitul.

iar începând cu 01.01.2010 platitorii de venituri cu regim de reținere la sursă au obligația depunerii acestei declarații până la data de 30 iunie a anului fiscal curent pentru anul expirat.

Evitarea dublei impuneri se asigura in Belgia potrivit prevederilor art.24 pct.2 lit.b) din Legea nr.126/1996, mai sus enuntat, potrivit caruia impozitul roman perceput asupra veniturilor din dobanzi este dedus din impozitul belgian aferent veniturilor respective.

Pentru acordarea creditului fiscal in Belgia, la cererea nerezidentului, autoritatile fiscale romane vor elibera certificatul de atestare a impozitului platit in Romania, conform prevederilor art.120 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit caruia:

"(1) Orice nerezident poate depune, personal sau printr-un împuternicit, o cerere la autoritatea fiscală competentă, prin care va solicita eliberarea certificatului de atestare a impozitului plătit către bugetul de stat de el însuși sau de o altă persoană, în numele său.

(2) Autoritatea fiscală competentă are obligația de a elibera certificatul de atestare a impozitului plătit de nerezidenți."

Astfel, in temeiul prevederilor art.11 alin.(1) din Ordinul 2137/2011 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, a documentelor existente la dosarul contestatiei si prevederilor legale enuntate in speta, contestatia formulata de SC X va fi respinsa ca neintemeiata cu privire la impozitul pe veniturile nerezidentilor, intrucat argumentele de fapt si de drept prezentate in sustinerea contestatiei nu sunt de natura sa modifice constatările organelor de inspectie fiscala.

b).Referitor la majorarile de intarziere, dobanzile, penalitatile de intarziere, contestate de societate, mentionam:

Din Decizia de impunere , Raportul de inspectie fiscala si Anexa 20 la Raportul de inspectie fiscala , rezulta ca majorarile de intarziere, dobanzile si penalitatile au fost calculate pe perioada 25.06.2008-19.12.2011, in conformitate cu prevederile art.119, 120 din O.G. nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala , cu modificarile si completarile ulterioare.

Analizand documentele existente la dosarul contestatiei se retine ca , prin Decizia de impunere ,Raportul de inspectie fiscala si Anexa 20, organele de inspectie fiscala din cadrul D.G.F.P.-Activitatea de Inspectie Fiscala au recalculat majorarile de intarziere, dobanzile si penalitatile aferente perioadei 25.06.2008-19.12.2011 si au stabilit ca datorate majorari de intarziere si dobanzi si penalitati de intarziere.

Prin Decizia de impunere, organele de inspectie fiscala au redus accesoriile de plata cu suma de.. lei.

Mentionam ca Decizia de impunere a fost comunicata SC X in data de 03.05.2012 conform adresei.

Astfel, pentru majorarile de intarziere si dobanzile corectate prin Decizia de impunere, comunicata contribuabilului, contestatia a ramas fara obiect , prin urmare se va respinge contestatia pentru accesoriile in valoare de ..lei ca fiind fara obiect.

Referitor la majorarile de intarziere, dobanzile si penalitati de intarziere mentionam ca acestea au fost calculate in conformitate cu prevederile art.119, 120, art.120¹ din O.G. nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala , cu modificarile si completarile ulterioare si reprezinta masura accesorie in raport de debitul stabilit suplimentar de plata.

Avand in vedere ca prin prezenta decizie s-a respins contestatia ca neintemeiata cu privire la impozitul pe veniturile obtinute din Romania de nerezidenti stabilit de plata pe perioada 01.07.2007-31.12.2010, urmeaza a se respinge ca neintemeiata

contestatia si cu privire la majorarile de intarziere si dobanzile aferente si penalitatile de intarziere, potrivit principiului de drept "accesorium sequitur principale".

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei si in temeiul art. 216 din O.G.nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, se,

DECIDE

1.Desfiintarea partiala a Deciziei de impunere precum si a Raportului de inspectie fiscala cu privire la suma totala, care se compune din:

- impozit pe profit
- majorari de intarziere aferente impozitului pe profit de plata.
- penalitati de intarziere aferente impozitului pe profit de plata.

Organele de inspectie fiscala, vor determina situatia fiscala reala a contribuabilului cu privire la impozitul pe profit de plata si accesoriile aferente si vor emite un nou act administrativ fiscal potrivit legii; verificarea va viza strict aceeasi perioada si acelasi obiect al contestatiei, avand in vedere precizarile din prezenta decizie precum si prevederile legale aplicabile in speta.

2.Respingerea ca neintemeiata a contestatiei formulata de SC X , inregistrata la D.G.F.P., impotriva Deciziei de impunere, cu privire la suma totala de.., care se compune din:

- impozit pe veniturile obtinute din Romania de nerezidenti
- majorari de intarziere si dobanzi aferente impozitului de venit stabilit suplimentar de plata
- penalitati de intarziere aferente impozitului de venit stabilit suplimentar de plata

3.Respingerea ca ramasa fara obiect a contestatiei formulata de SC X inregistrata la D.G.F.P.Brasov, impotriva Deciziei de impunere pentru suma de.. lei reprezentand majorari de intarziere si dobanzi aferente impozitului pe veniturile obtinute din Romania de nerezidenti corectate prin Decizia de impunere, comunicata contribuabilului anterior emiterii prezentei decizii.

Prezenta decizie poate fi atacata la Curtea de Apel , in termen de 6 luni de la data comunicarii, conform prevederilor Legii nr.554/2004 privind contenciosul administrativ.