

89.IL.2008

Biroul Solutionare Contestatii din Cadrul Directiei Generale a Finantelor Publice ... a fost sesizat de Administratia Finantelor Publice - Serviciul Control Fiscal Persoane Juridice din cadrul Directiei Generale a Finantelor Publice prin adresa nr...., cu privire la contestatia formulata de S.C. ... S.R.L.,

Contestatia a fost formulata impotriva masurilor dispuse prin Raportul de inspectie fiscala nr. ... si Decizia nr. ... privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de organul fiscal in suma de ... lei ce reprezinta:

Impozit pe profit ... lei

Majorari de intarziere ... lei

Contestatia a fost depusa in termenul prevazut de art. 207 din O.G. nr. 92/2003 @ privind Codul de procedura fiscala.

Directia Generala a Finantelor Publice prin Biroul Solutioare Contestatii constatand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art. 205 si art. 209 din O.G. 92/2003 @ privind Codul de procedura fiscala, este competenta sa solutioneze prezenta contestatie.

I SC ... SRL contesta Raportul de inspectie fiscala nr. ... si Decizia de impunere nr. ... privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala in suma de ... lei ce reprezinta: Impozit pe profit - ... lei si majorari de intarziere aferente - ... lei.

In fapt: Organul de control a considerat cheltuiala nedeductibila suma de ... lei, ce reprezinta platile efectuate de unitate pentru dobanzile aferente creditelor curente (linie curenta de creditare), credit pe termen lung, perioada 3 ani, de la ... SA Sucursala ..., in suma de ... lei si dobanda rate leasing, unitatea fiind incadrata la art. 23, alin. (1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu grad de indatorare depasit.

In drept: In conformitate cu prevederile art. 23, alin. (4) - Dobanzile aferente imprumuturilor obtinute direct de la institutiile de credit, de la persoane juridice care acorda credite potrivit legii, nu intra sub incidenta prevederilor art. 23, alin. (1).

In sensul art. 23, alin. (4) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, institutiile de credit, persoane juridice romane, sunt cele autorizate, potrivit legii, de Banca Nationala a Romaniei - pct. 62 din Normele de aplicare a prevederilor art. 23 din Codul fiscal.

Deasemenea, in cazul leasingului financiar, art. 25, alin (2) din Codul fiscal, utilizatorul deduce dobanda, deci aceasta fiind o cheltuiala deductibila, iar societatile de leasing sunt societati comerciale, persoane juridice.

Urmare adresei nr. ..., contestatorul depune toate documentele care sunt elemente componente ale dosarului contestatiei cu adresa nr.:

- decizie de impunere nr. ...1
- copie Raport inspectie fiscala incheiat la data de ...
- copie situatie calcul impozit pe profit si majorari
- copie balante de verificare pe anul 2006
- cont 666 - Cheltuieli cu dobanzi bancare = ... lei si cont 667 - Diferente de curs valutar, aferente dobanzilor platite = ... lei.

Dobanzile bancare au fost inregistrate si achitate atat pentru creditele pe termen lung, credite pe termen scurt cat si pentru leasingul evidentiat in contul 167.

- Cont 167 - Alte imprumuturi (leasing) ... lei
- Cont 1621 - Credite pe termen lung ... lei
- Cont 5121 - Credite curente ... lei

Tinand cont de dovezile aduse si in conformitate cu prevederile art. 23, alin. (4) din Legea 571/2003 - Codul fiscal, dobanzile creditelor acordate de persoanele juridice, autorizate de Banca Nationala sunt deductibile fiscal, contestatoarea solicita analiza si anulara partiala a Deciziei de impunere nr. ..., pentru suma totala de ... lei, reprezentand: impozit pe profit - ... lei, majorari de intarziere - ... lei.

II Organul de inspectie fiscala a verificat obligatiile fiscale datorate bugetului de stat si a emis Decizia de impunere nr. ... pentru suma de ... lei ce reprezinta Impozit pe profit in suma de ... lei si majorari aferente in suma de ... lei.

Perioada verificata a fost 01.09.2005 - 31.12.2007.

Organul de inspectie fiscala considera ca sumele stabilite suplimentar de plata la sursa impozit pe profit, aferent anului fiscal 2006 sunt corecte, deoarece:

Prevederea stipulata, prin invocarea art. 23, alin (4) din Legea 571/2003 actualizata cu modificarile ulterioare se refera la dobanzile si pierderile din diferentele de curs valutar, in legaturile cu imprumuturile obtinute direct sau indirect de la banci internationale de dezvoltare si organizatii similare, precum si cele garantate de stat, aferente imprumuturilor obtinute de la institutiile de credit romane sau straine.

Prevederea care exclude de la limitarea cheltuielilor cu dobanzile si pierderi din diferentele de curs valutar, se refera deci la imprumuturile contractate de la banci internationale de dezvoltare, asa cum sunt ele stipulate la pct. 70/HG 44/2004.

Deasemenea, pct. 63/HG 44/2004, precizeaza, in sensul art. 23, alin. (1) din Codul fiscal, notiunea de capital imprumutat (care implica limitarea cheltuielilor cu dobanzile si calcularea gradului de indatorare), astfel: "Gradul de indatorare al capitalului se determina ca raport intre capitalul imprumutat si capitalul propriu.

Prin capital imprumutat se intelege totalul creditelor si imprumuturilor cu termen de rambursare peste un an de la data semnarii contractului, respectiv credite bancare, imprumuturi de la institutii financiare,..."

In acest sens, rulajul contului 666 a fost luat in considerare la calcularea gradului de indatorare asa cum se face precizare in norme, in vederea respectarii sensului stipulat la art. 23, alin. (1) din Codul fiscal.

Suma de ... lei, reprezentand baza de impunere a diferentei de ... lei, categorie suma debit, stabilita suplimentar de plata de organele de inspectie fiscala si este compusa din rulajul contului 666 (... lei) si rulajul contului 665 (... lei) si nu cel al contului 667 indicat eronat de contestatoare.

Intrucat gradul de indatorare al capitalului este mai mare de trei, cheltuielile cu dobanzile si pierderea neta din diferentele de curs valutar sunt nedeductibile, conform art. 23, alin. (2) din Legea 571/2003 actualizata pana la 31.12.2006, acestea raportandu-se in perioada urmatoare, in conditiile art. 23, alin. (1), pana la deductibilitatea integrala ale acestora.

Deasemenea, art. 23, alin. (5) din Legea 571/2003, modificat de pct. 18, alin. (1) din Ordonanta nr. 83 din 19 august 2004, publicata in Monitorul oficial nr. 793/27 august 2004, stipuleaza ca in cazul imprumuturilor obtinute de la alte entitati, cu exceptia celor prevazute la alin. (4) (mai precis: bancile internationale de dezvoltare si organizatii similare, mentionate de norme, cele garantate de stat, cele aferente imprumuturilor obtinute de la institutiile de credit romane sau straine, institutii financiare nebancale, de la persoane juridice care acorda credite potrivit legii), dobanzile deductibile sunt limitate la valorile stipulate conform literelor a) si b) atat pentru imprumuturi in lei cat si pentru cele in valuta.

Prevederea stipulata la art. 23, alin. (7) din Legea 571/2003 actualizata pana la 26 august 2006, cu privire la neincadrarea la alin. (1) - (3) a societatilor comerciale bancare, persoane juridice romane, sucursale banci straine, societati de leasing etc. face referire la nelimitarea deductibilitatii dobanzilor si diferentelor de curs afrente imprumuturilor la care apeleaza aceste entitati pentru ratele de dobanda, avand in vedere investitiile pe care le fac acestea pe piata financiara din Romania, nicidecum pentru imprumuturile acordate de acestea, conform obiectului specific de activitate.

Analizand motivatiile contestatiei se propune respingerea contestatiei cu privire la suma de lei, reprezentand diferenta partiala din obligatiile suplimentare de plata stabilite de organele de inspectie fiscala urmare a Raportului de inspectie fiscala nr. ..., suma ce reprezinta diferenta debit de plata impozit profit aferent anului 2006 si majorari calculate pentru diferenta stabilita, conform prevederilor art. 119 din OG nr. 92/2003 Codul de procedura fiscala republicat.

Societatea nu a avut sesizare penala.

III Luand in considerare constatarile organului de inspectie fiscala, documentele existente la dosarul contestatiei precum si actele normative in vigoare in perioada invocata de contestatoare si organul de control se retin urmatoarele:

Cauza supusa solutionarii este de a stabili daca cheltuielile cu dobanzile sunt integral deductibile la calculul impozitului pe profit, in conditiile in care Imprumul este obtinut de la o societate bancara acreditata BNR si de la o societate de leasing in baza contractelor nr. ... si

In fapt: Organele de control au stabilit un impozit pe profit suplimentar in suma de ..., pentru care s-au calculat accesorii de plata in valoare de ... lei, ca urmare a admiterii la deducere a cheltuielilor cu dobanzile si diferentelor de curs valutar pe motiv ca gradul de indatorare a capitalului este cu mult peste trei.

In drept:

Potrivit art. 23 - Cheltuielil cu dobanzile si diferenta de curs valutar - din Legea 571/2003 privind Codul fiscal prevede:

- (1) **"Cheltuielile cu dobanzile sunt integral deductibile in cazul in care gradul de indatorare a capitalului este mai mic sau egal cu trei. Gradul de indatorare a capitalului se determina ca raport intre capitalul imprumutat cu termen de rambursare peste un an si capitalul propriu ca medie a valorilor existente la inceputul anului si sfrsitul perioadei pentru care se determina impozitul pe profit. Prin capital imprumutat se intelege totalul creditelor si imprumuturilor cu termen de rambursare peste un an, potrivit clauzelor contractuale".**
- (2) **"In conditiile in care gradul de indatorare a capitalului este peste trei, cheltuielile cu dobanzile si cu pierderea neta din diferentele de curs valutar sunt nedeductibile. Acestea se reporteaza in perioada urmatoare, in conditiile alin. (1) pana la deductibilitatea integrala a acestora".**
- (3) **"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). Cheltuielile din diferentele de curs valutar, care se limiteaza prezentului alineat, sunt cele aferente imprumuturilor luate in calcul la determinarea gradului de indatorare a capitalului".**
- (4) **"Dobanzile si pierderile din diferente de curs valutar, in legatura cu imprumuturile obtinute direct sau indirect de la banci internationale de dezvoltare si organizatii similare, mentionate in**

norme, si cele care sunt garantate de stat, precum si cele aferente imprumuturilor obtinute de la societatile bancare romane sau straine, sucursalele bancilor straine, cooperativele de credit, societatile de leasing pentru operatiuni de leasing, societatile de credit ipotecar si de la persoanele juridice care acorda credite potrivit legii, nu intra sub incidenta prevederilor prezentului articol".

Din textele de lege mentionate se retine ca dobanzile si pierderile din diferente de curs valutar, in legatura cu imprumuturile obtinute direct sau indirect de la banci internationale de dezvoltare si organizatii similare, mentionate in norme si cele care sunt garantate de stat , precum si cele aferente imprumuturilor obtinute de la institutiile de credit romane sau straine, sucursalelor bancilor straine, cooperativele de credit, societatile de leasing pentru operatiuni de leasing, societatile de credit ipotecar si de la persoanele juridice care acorda credite potrivit legii nu intra sub incidenta prevederilor prezentului articol. Asta inseamna ca aceste cheltuieli cu dobanzile si pierderile din diferente de curs valutar nu sunt limitate din punct de vedere al deductibilitatii in masura in care aceste imprumuturi sunt contractate in vederea desfasurarii activitatii cheltuielile se -considera a fi efectuate in scopul realizarii de venituri impozabile, deci deductibile.

In sensul acestor prevederi, potrivit Normelor metodologice institutiile de credit, persoane juridice romane, sunt cele autorizate, potrivit legii, de Banca Nationala a Romaniei.

Gradul de indatorare nu se calculeaza pentru imprumuturile obtinute de la societatile comerciale bancare romane sau straine, sucursalele bancilor straine, cooperativele de credit, societatile de leasing pentru operatiuni de leasing, societatile de credit si de la persoanele juridice care acorda credite potrivit legii.

Avand in vedere aceste aspecte, pentru creditul obtinut de SC ... SRL de la o societate acreditata BNR nu este necesar sa se calculeze gradul de indatorare.

In acest caz dobanzile sunt integral deductibile indiferent de nivelul gradului de indatorare conform art. 23, alin, (4) din Codul Fiscal.

In concluzie, SC ... SRL se incadreaza la art. 23, alin. (4), aceasta avand un credit pe o perioada de trei ani la Banca ... SA , Sucursala ... cat si un leasing contractat de la

Pct. 63 din HG nr. 44/2004, privind aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 - Codul fiscal prevede: **"In sensul art. 23, alin. (1) din Codul fiscal, prin capital imprumutat se intelege totalul creditelor si imprumuturilor cu termen de rambursare peste un an incepand de la data**

incheierii contractului, cu exceptia celor prevazute la alin. (4) al art. 23 din Codul fiscal, indiferent de data la care acestea au fost contractate".

Fata de cele prezentate capatul de cerere referitor la suma de ... lei, reprezentand impozit pe profit in suma de ... si majorari aferente in suma de ... lei urmeaza a fi admis.

Pentru considerentele retinute in continutul deciziei si in temeiul art. 23, alin. (1) - (4) din Legea 571/2003 ®, Pct. 63 si 70 din HG nr. 44/2004, privind aprobarea Normeor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 - Codul fiscal, coroborate cu art. 205, art. 207, 209, 210 si 216, al. (1) din OG 92/2003 ® privind Codul de procedura fiscala;

Directorul Executiv al Directiei Generale a Finantelor Publice

DECIDE:

Art. 1 Admiterea in totalitate a contestatiei pentru suma de ... lei ce reprezinta impozit pe profit ... lei si majorari de intarziere ...lei;

Art. 2 Anularea partiala a Deciziei de impunere nr. pentru suma de ... lei ce reprezinta impozit pe profit ... lei si majorari de intarziere ...lei;

DIRECTOR EXECUTIV ,

I.I./4 exp.