

MINISTERUL ECONOMIEI SI FINANTELOR
AGENTIA NATIONALA de ADMINISTRARE FISCALA
Directia generala de solutionare a contestatiilor

DECIZIA NR.157/23.05.2008
privind solutionarea contestatiei formulate de
S.C. "A" S.A.

Contestatia a fost formulata impotriva deciziei de impunere nr. .../31.03.2008 emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr. .../31.05.2008 incheiat de organele de inspectie fiscala ale Directiei generale a finantelor publice, privind suma totala de ... lei reprezentand:

- impozit pe venituri din dobanzi;
- majorari de intarziere.

Contestatia a fost depusa la Directia generala a finantelor publice, la data de ..., asa cum reiese din stampila registraturii, in termenul prevăzut de art. 207 (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, fata de data de ..., data comunicarii deciziei de impunere nr. .../31.03.2008 conform semnaturii si stampilei aplicate de societate pe decizia de impunere contestata.

I. Prin contestatia formulata, S.C. "A" S.A. invoca in sustinerea cauzei urmatoarele argumente:

S.C. "A" S.A. sustine ca "cele doua contracte de imprumut nu reprezinta contracte civile ci contracte comerciale si in acest fel nu se pot aplica prevederile art. 67 alin. 2 din Legea nr. 571/2003".

Societatea contestatoare arata ca si in cazul in care contractele de imprumut ar fi considerate ca fiind contracte civile, organul de inspectie fiscala nu a procedat corect intrucat "in evidentele contabile precum si in Incheierea nr. .../18.04.2007 emisa de O.R.C. nu se face nici o referire sau inregistrare de numerar".

De asemenea, S.C. "A" S.A. sustine ca "aceasta situatie poate fi perfect asimilata situatiei cand majorarea de capital social se realizeaza din dividende fara sa se ridice acestea si fara sa se calculeze impozit pe dividende" si ca ratiunea incheierii contractelor de imprumut "a fost aceea de a reflecta si in capitalul social raportul de participare la capitalul firmei a actionarilor si a reduce ponderea celor care nu participa la sustinerea societatii si in nici un caz obtinerea de venituri".

In concluzie, societatea contestatoare solicita anularea deciziei de impunere nr. .../31.03.2008 "deoarece neexistand venituri este absurd sa platesti impozit".

II. Prin decizia de impunere nr. .../31.03.2008, organele de inspectie fiscala din cadrul Directiei generale a finantelor publice, au stabilit debite suplimentare in baza urmatoarelor constatari din raportul de inspectie fiscala nr. .../31.05.2008:

Inspectia fiscala a vizat perioada 01.01.2005 - 31.12.2007.

S.C. "A" S.A. este o societate pe actiuni care are ca principal obiect de activitate cultivarea cerealelor si care, in perioada supusa verificarii, a desfasurat cu preponderenta activitatea de inchirieri.

Organul de inspectie fiscala a constatat ca S.C. "A" S.A. a incheiat in data de 01.09.2004 doua contracte de imprumut cu doi dintre actionarii societatii, persoane fizice.

In contracte se prevede ca actionarii vor imprumuta societatea cu diverse sume de bani, pentru o perioada de 30 zile, urmand ca in cazul nerestituirii imprumuturilor in termen de 30 zile sa se calculeze majorari de 10% pentru fiecare zi de intarziere.

In adunarea generala a actionarilor din data de 12.02.2007 se constata ca imprumuturile acordate in baza celor doua contracte nu pot fi restituite si se decide ca atat sumele imprumutate cat si majorarile calculate pentru nerestituirea la termen a acestora sa aiba ca destinatie majorarea capitalului social al S.C. "A" S.A..

In legatura cu majorarea capitalului social, organul de inspectie fiscala a constatat ca in Incheierea nr. .../18.04.2007 emisa de O.R.C. este consemnata "majorarea capitalului social subscris cu "X" RON, varsat "X" RON", cei doi asociati care au acordat imprumuturi societatii detinand in aceste conditii 95,08% din actiuni.

Organul de inspectie fiscala a constatat ca, in baza hotararii adunarii generale a actionarilor din data de 12.02.2007, societatea contestatoare a inregistrat in cursul lunii decembrie 2006 urmatoarele operatiuni:

- in baza notei contabile nr. .../31.12.2006
668 = 4551 "X" lei
- in baza notei contabile nr. .../31.12.2006
4551 = 1011 "X" lei
1011 = 1012 "X" lei.

Referitor la aceste inregistrari, organul de inspectie fiscala a constatat ca desi contractele de imprumut au fost incheiate in data de 01.09.2004 si sumele imprumutate nu au fost restituite, dobanzile calculate conform prevederilor contractuale au fost inregistrate de societatea contestatoare "*doar in luna decembrie 2006 pe cont 668 cu suma de "X" lei - cheltuieli cu dobanzi, aceste cheltuieli fiind considerate deductibile la calculul impozitului pe profit*".

Avand in vedere prevederile art. 67 (2) din Legea nr. 571/2003, organul de inspectie fiscala a stabilit ca S.C. "A" S.A. trebuia sa calculeze, evidentieze si vireze un impozit pe dobanzi in quantum de

... lei rezultat prin aplicarea cotei de 10% asupra dobanzilor calculate pentru nerestituirea la termen a imprumuturilor.

III. Luand in considerare constatările organului de inspectie fiscala, motivele invocate de contestatoare, documentele existente la dosarul cauzei, precum si actele normative invocate, se retin urmatoarele:

Verificarea a vizat perioada 01.01.2005 - 31.12.2007.

Referitor la suma de ... lei reprezentand impozit pe veniturile din dobanzi si la dobanzile de intarziere aferente in suma de ... lei, Ministerul Economiei si Finantelor - Agentia Nationala de Administrare Fiscala, prin Directia generala de solutionare a contestatiilor, este investit sa se pronunte daca S.C. "A" S.A. datoreaza acest impozit, in conditiile in care baza de impozitare o reprezinta veniturile realizate de actionari din capitalul imprumutat societatii.

In fapt, in luna decembrie 2006, S.C. "A" S.A. a majorat capitalul social cu suma totala de ... lei compusa din dobanzile in suma de "X" lei calculate pentru nerestituirea la termen a imprumutului acordat de actionari si din suma de ... lei.

In drept, la data de 31.12.2006 cand societatea contestatoare a operat majorarea de capital, art. 67 (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, preciza urmatoarele:

"Veniturile sub formă de dobânzi se impun cu o cotă de 10% din suma acestora, pentru depozitele la termen constituite, instrumentele de economisire dobândite, contractele civile încheiate, începând cu data de 1 iunie 2005. Pentru depozitele la termen constituite, instrumentele de economisire dobândite, contractele civile încheiate, a căror scadență este ulterioară datei de 1 iunie 2005, în scop fiscal, data scadenței se asimilează cu data constituirii. Pentru veniturile sub formă de dobânzi, impozitul se calculează și se reține de către plătitorii de astfel de venituri la momentul înregistrării în contul curent sau în contul de depozit al titularului, în cazul dobânzilor capitalizate, respectiv la momentul răscumpărării, în cazul unor instrumente de economisire. În situația sumelor primite sub formă de dobândă pentru împrumuturile acordate în baza contractelor civile, calculul impozitului datorat se efectuează la momentul plății dobânzii. Virarea impozitului pentru veniturile din dobânzi se face lunar, până la data de 25 inclusiv a lunii următoare înregistrării/răscumpărării, în cazul unor instrumente de economisire, respectiv la momentul plății dobânzii, pentru venituri de această natură pe baza contractelor civile".

Cu privire la acest articol de lege, H.G. nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, la punctul 140, vine cu urmatoarele precizari:

“Sunt considerate venituri din dobânzi următoarele:

- dobânzi obținute din obligațiuni;*
- dobânzi obținute pentru depozitele la termen, inclusiv la certificatele de depozit;*
- suma primită sub formă de dobândă pentru împrumuturile acordate;*
- alte venituri obținute din titluri de creanță”.*

Asadar, potrivit textelor de lege sus invocate, sumele primite sub forma de dobanda pentru imprumuturile acordate constituie venituri din dobanzi care, la momentul platii, se impoziteaza cu o cota de 10%.

Or, S.C. "A" S.A. a decis in adunarea generala a actionarilor din data de 12.02.2007 sa inregistreze in luna decembrie 2006 majorarea capitalului social cu dobanzile calculate conform prevederilor contractuale pentru imprumuturile acordate de actionari si nerestituite, fara a calcula, inregistra si vira impozitul aferent acestor venituri din dobanzi.

Societatea contestatoare motiveaza neimpozitarea dobanzilor prin faptul ca acestea decurg din contracte comerciale carora nu le sunt aplicabile prevederile Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, or, asa cum s-a retinut anterior, indiferent de natura contractelor, *“suma primită sub formă de dobândă pentru împrumuturile acordate”* reprezinta *“venituri din dobânzi”* ce se supun impozitarii.

Asociatii au imprumutat societatea cu o suma de bani, iar fructele acestui capital nu pot reprezenta altceva decat dobanzi, indiferent de denumirea prevazuta de parti in contractele de imprumut.

Calificarea unui venit se face dupa natura lui, iar nu dupa denumirea data de parti in contract.

In ceea ce priveste sustinerea potrivit careia *“in evidentele contabile precum si in Incheierea nr. .../18.04.2007 emisa de O.R.C. nu se face nici o referire sau inregistrare de numerar”*, aceasta nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a contestatiei intrucat in Incheierea nr. .../18.04.2007 emisa de O.R.C. este consemnata *“majorarea capitalului social subscris cu “X” RON, varsat “X” RON”*.

Dealtfel, trimiterea la termenul de *“numerar”* nu are relevanta in contextul dat intrucat autoritatea in materie, respectiv Oficiul Registrului Comertului de pe langa Tribunalul ..., a atestat majorarea de capital al S.C. "A" S.A. prin varsarea sumei de “X” lei, varsare care, potrivit Dictionarului Explicativ al Limbii Romane, semnifica *“a preda cuiva o suma de bani, ..., a plati, a achita”*.

Afirmatia societatii comerciale nu are relevanta in cauza, respectiv faptul ca majorarea de capital social s-a efectuat utilizand dobanzile calculate conform prevederilor contractuale pentru imprumuturile acordate de actionari si nerestituite, nu atrage neimpozitarea acestor venituri din dobanzi.

Mai mult, în ceea ce privește înregistrarea în evidența contabilă a sumei de "X" lei, se reține că societatea contestatoare a utilizat următoarele conturi, așa cum sunt definite în O.M.F.P. nr. 1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene:

Contul 668 "Alte cheltuieli financiare" (Cu ajutorul acestui cont se ține evidența cheltuielilor financiare, altele decât cele înregistrate în celelalte conturi din această grupă) = 4551 "Sume datorate acționarilor/asociaților" (Cu ajutorul acestui cont se ține evidența sumelor lăsate temporar la dispoziția entității de către acționari/asociați).

Contul 4551 "Sume datorate acționarilor/asociaților" = 1011 "Capital" (Cu ajutorul acestui cont se ține evidența capitalului subscris, nevărsat, în natură și/sau numerar, de către acționarii/asociații unei entități, precum și a majorării sau reducerii capitalului, potrivit legii).

Contul 1011 "Capital subscris nevarsat" = Contul 1012 "Capital subscris vărsat" (Prin această înregistrare contabilă s-a efectuat transferul capitalului subscris nevarsat la capital subscris varsat).

Prin efectuarea acestor operațiuni contabile s-a stins obligația societății către acționari concomitent cu constituirea dreptului respectivilor acționari asupra unor părți din capitalul societății.

Analizând funcțiunea contabilă a acestor conturi se rețin următoarele:

În debitul contului 4551 "Sume datorate acționarilor/asociaților" se înregistrează "*sumele restituite acționarilor/asociaților*" cu care se creditează contul 1011 "Capital subscris nevarsat".

Concomitent, se debitează contul 1011 "Capital subscris nevarsat", creditându-se contul 1012 "Capital subscris vărsat".

Din modul în care s-au evidențiat în contabilitate aceste operațiuni rezultă fără drept de tagadă faptul că obligația societății către acționari cu titlu de dobândă s-a stins prin acordarea de acțiuni, pentru care dacă nu s-ar fi utilizat dobânzile, acționarii urmau să vireze contravaloarea acestora în contul societății.

Sub aspect economic, societatea contestatoare, în calitate de debitor, a stins dobândă aferentă împrumuturilor datorată creditorilor - acționari prin transformarea dobânzilor în noi acțiuni, majorându-și în acest mod capitalul social.

Creditorii devenind acționari majoritari la S.C. "A" S.A. și-au realizat creanțele asupra societății comerciale decurgând din dobândă la împrumut prin obținerea unor acțiuni asupra cărora poate dispune în orice moment.

Cu alte cuvinte, venitul reprezentat de dobânzile aferente împrumuturilor a fost utilizat pentru obținerea de acțiuni la S.C. "A" S.A., acțiuni asupra cărora acționarii - creditori au drept de dispoziție,

respectiv le pot pastra in vederea obtinerii de dividende, ori le pot cesiona in vederea incasarii contravalorii lor.

Din punct de vedere juridic, raporturile nascute intre S.C. "A" S.A. in calitate de debitor si cei doi actionari in calitate de creditori, in baza contractelor de imprumut, s-au stins la momentul majorarii capitalului social al societatii contestatoare prin subscrierea dobanzilor aferente imprumuturilor acordate de actionari.

Astfel, daca pana la data inscrierii la Oficiul Registrului Comertului a cererii de mentiuni privind majorarea capitalului social, creditorii aveau asupra debitorului un drept de creanta cu privire la dobanda aferenta imprumuturilor ajunse la scadenta, dupa majorarea capitalului social acest drept al creditorilor s-a stins devenind proprietari asupra unor actiuni, fapt ce determina raporturi juridice diferite si anume actionar - societate comerciala.

Calitatea de actionar majoritar dobandita in urma majorarii capitalului social este datorata realizarii de catre fostii creditori al venitului numit dobanda pentru ca acestia au renuntat la incasarea in numerar a dobanzii ce li se cuvenea de drept, intelegand sa primeasca in schimb un anumit numar de actiuni.

In situatia in care nu ar fi procedat astfel, ar fi trebuit ca acesti actionari sa achite contravaloarea actiunilor emise de societatea contestatoare si atribuite lor, lucru care in realitate nu s-a intamplat.

Referitor la afirmatia S.C. "A" S.A. potrivit careia scopul majorarii capitalului social cu dobanzile aferente imprumutului de la actionari *"a fost aceea de a reflecta si in capitalul social raportul de participare la capitalul firmei a actionarilor si a reduce ponderea celor care nu participa la sustinerea societatii si in nici un caz obtinerea de venituri"*, se retine ca prin aceasta operatiune s-a reflectat *"participarea la capitalul firmei a actionarilor"* in sensul ca dupa majorarea de capital cei doi actionari care au imprumutat societatea detin impreuna 95,08% din actiuni, fapt ce implica participarea celor doi la beneficiile si pierderile inregistrate de societate in cotele detinute din capitalul social majorat.

In ceea ce priveste trimiterea la majorarea capitalului social cu dividende neplatite asociatilor, aceasta nu este de natura a influenta constatarea organului de inspectie fiscala intrucat, asa cum s-a retinut anterior, legiuitorul a reglementat in mod distinct regimul de impozitare a veniturilor din dobanzi.

Fata de cele retinute anterior, contestatia formulata de S.C. "A" S.A. va fi respinsa ca neintemeiata pentru suma totala de ... lei reprezentand impozit pe venituri din dobanzi in quantum de ... lei si majorari de intarziere aferente in suma de ... lei.

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei si in temeiul art. 67 (2) din Legea nr. 571/2003, pct. 140 din H.G. nr. 44/2004,

O.M.F.P. nr. 1752/2005, art. 209, art. 216 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, se

DECIDE

Respingerea ca neintemeiata a contestatiei formulate de S.C. "A" S.A. pentru suma totala de ... lei reprezentand:

- impozit pe venituri din dobanzi;
- majorari de intarziere.

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