



Ministerul Finanțelor Publice

**Agenția Națională de Administrare Fiscală
Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Brăila**



Str. Delfinului Nr.1, Brăila
Tel: +0239619900,
Fax: +0239619992
e-mail:
admin.brbrjudx01.br@mfinante.ro

DECIZIA Nr.185

din ____2011

privind soluționarea contestației formulată de S.C. ____ S.R.L. comuna ____, județul Brăila, înregistrată la D.G.F.P. Județul Brăila sub nr.____/____2011

Ministerul Finanțelor Publice – Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală a Finanțelor Publice Județul Brăila a fost sesizată de Activitatea de Inspecție Fiscală prin adresa nr.____/____2011, înregistrată la direcția teritorială sub nr. ____/____2011, privind contestația formulată de S.C. ____ S.R.L. comuna ____, județul Brăila împotriva deciziei de impunere nr.F-BR ____/____2011, emisă de organul de inspecție fiscală.

S.C. ____ S.R.L. are sediul în comuna ____, județul Brăila, este înmatriculată la Oficiul Registrului Comerțului sub nr.J09/____/2000, are atribuit codul fiscal ____ și este reprezentată de ____ în calitate de împuternicit, conform înscrisului fără număr depus în original la dosarul cauzei.

Obiectul contestației îl reprezintă solicitarea contestatoarei de anulare a deciziei de impunere nr.F-BR ____/____2011, prin care au fost stabilite obligații fiscale suplimentare în sumă totală de ____ lei, din care impozit pe profit în sumă de ____ lei, majorări de întârziere aferente în sumă de ____ lei și penalități de întârziere aferente în sumă de ____ lei.

Decizia de impunere nr.____/____2011 a fost comunicată contribuabilului prin prezentarea reprezentantului legal la sediul organului de inspecție fiscală, în data de 28.02.2011, conform mențiunii de pe adresa nr.____/____2011, iar contestația a fost depusă la organul al cărui act este atacat sub nr.____/____2011, fiind respectat astfel termenul legal prevăzut la art.207(1) din O.G.nr.92/2003, republicată în anul 2007, cu modificările și completările ulterioare.

Constatând îndeplinite condițiile de procedură prevăzute la art.205, art.206, art.207(1) și art.209(1) lit.a) din O.G.nr.92/2003, republicată în anul 2007, cu modificările și completările ulterioare, D.G.F.P. Județul Brăila este investită cu soluționarea pe fond a contestației.

I. Prin contestația înregistrată la A.I.F. sub nr.____/____2011 și la D.G.F.P. Județul Brăila sub nr.____/____2011, contestatoarea înțelege să conteste obligațiile fiscale suplimentare în sumă totală de ____ lei, motivând că reîncadrarea de către organul de inspecție fiscală a tranzacțiilor financiare efectuate cu ____, ____, ____ și ____, este eronată, acesta necoroborând corect documentele prezentate.

Contestatoarea susține că a pus la dispoziția organului de inspecție fiscală contractele încheiate cu beneficiarii externi, ce reprezintă contracte de vânzare cumpărare produse agricole(cereale), precum și facturile, avizele etc.ce au stat la baza achizițiilor de produse agricole ce fac obiectul contractelor externe.

De asemenea, aceasta susține că a prezentat buletinele de analiză a cerealelor care au arătat calitatea mai slabă a produsului, ce a împiedicat realizarea exportului.

Totodată, contestatoarea susține că sumele primite cu titlu de avans nu reprezintă împrumuturi, ci contravaloarea mărfii, pe care, în conformitate cu actele adiționale urmează să o furnizeze.

Raporturile comerciale cu aceste societăți s-au derulat încă din anii 2001-2002, aceasta precizând că urmează să prezinte și dovezi că asociații acestor societăți nu au legătură cu asociații săi.

Nu au fost respectate de către organul de inspecție fiscală prevederile "normelor metodologice nr.22", în sensul că în cazul persoanelor afiliate, nu se efectuează reconsiderarea evidențelor atunci când tranzacțiile au loc în termeni comerciali de piață liberă.

Cu atât mai mult, susține contestatoarea, nu se pune problema reîncadrării formei tranzacțiilor în cazul său, întrucât părțile au înțeles, prin act adițional să prelungească perioada de executare a contractelor de vânzare-cumpărare.

Evitând să ia în calcul și situația de criză economică cu care se confruntă, "prin stabilirea unor prevederi nete din diferențele de curs valutar", organul de inspecție fiscală a diminuat pierderea, aceasta a precizat că a fost obligată la plata nejustificată a impozitului pe profit nerealizat, câtă vreme sumele avansate de beneficiarii externi nu sunt împrumuturi.

De asemenea, contestatoarea socotește că majorările de întârziere și gradul de îndatorare sunt calculate eronat, întrucât aceste avansuri au fost considerate ca împrumuturi cu termene de rambursare peste un an.

În drept, contestația este întemeiată pe prevederile art.11 și următoarele din Codul fiscal.

II. Prin decizia de impunere nr.F-BR ___/___2011 au fost stabilite obligații fiscale suplimentare, printre care impozit pe profit în sumă de ___ lei și accesorii aferente în sumă de ___ lei, motivat în fapt de încasarea de la clienți a unor avansuri în valută, reprezentând operațiuni financiare-împrumuturi de la alte entități, cu termen de rambursare peste un an potrivit clauzelor contractuale, ce au fost luate în calcul la gradul de îndatorare a capitalului, organul de inspecție fiscală procedând la stabilirea pierderii nete din diferențele de curs valutar, în conformitate cu prevederile art.23(2) și (3) din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, și ale pct.60, pct.61, pct.69 din H.G.nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, pentru perioada 01.01.2007-30.09.2010, organul de inspecție fiscală a stabilit pierdere netă din diferențele de curs valutar, aferente împrumuturilor în valută în sumă de ___ lei, din care pentru anul 2008 suma de ___ lei, anul 2009 suma de ___ lei și 01.01-30.09.2010 suma de ___ lei.

Aceste pierderi din diferențele de curs valutar nu au fost incluse de societate în categoria cheltuielilor nedeductibile fiscal, fiind diminuată baza impozabilă pentru calculul impozitului pe profit cu suma de ___ lei.

Aceste constatări au avut drept consecință diminuarea pierderii fiscale stabilită de contribuabil cu suma de ___ lei și a stabilirea unui impozit pe profit suplimentar în sumă de ___ lei.

În drept, organul de inspecție fiscală își întemeiază constatarea pe prevederile art.11(1), art.21(3) lit.h), art.23(1),(2) și (3) din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, pct.60, pct.61, pct.63, pct.64, pct.67, pct.69 din H.G.nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, art.119, art.120, art.120¹ din O.G.nr.92/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

În raportul de inspecție fiscală nr.F-BR ___/___2011 s-a consemnat cu privire la impozitul pe profit că în mod eronat contribuabilul în perioada 31.12.2008-31.12.2009 a inclus în categoria cheltuielilor nedeductibile fiscal, cheltuielile de reclamă și publicitate în sumă de ___ lei, încălcând astfel, prevederile art.21(2) lit.d) din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare.

O altă constatare a organului de inspecție fiscală a fost diminuarea cu suma de ___ lei, a cuantumului cheltuielilor cu deductibilitate limitată, reprezentând cheltuieli din diferențe de curs valutar aferente împrumuturilor cu termen de rambursare peste un an, potrivit clauzelor contractuale, luate în calcul la determinarea gradului de îndatorare.

În perioada 01.01.2007-30.09.2010 contestatoarea a încheiat un număr de patru contracte pentru realizarea unor exporturi, în baza cărora a încasat avansuri în valută, evidențiate în soldul contului 419- "Clienți creditori", înregistrând pierderi nete din diferențe de curs valutar în sumă totală de ____ lei.

Analizând cele patru contracte, organul de inspecție fiscală a constatat că exporturile de produse agricole nu au fost efectuate la termenele stipulate în acestea, precum și faptul că o parte din avansurile încasate au fost restituite.

De asemenea, organul de inspecție fiscală a consemnat în raportul de inspecție fiscală, că din analiza clauzelor contractuale și a actelor adiționale prezentate, precum și a modului de derulare în fapt a acestora, s-a constatat că nu a fost respectat obiectul niciunuia dintre contracte, astfel că nu a fost realizat scopul pentru care au fost încheiate, avansurile primite fiind parțial rambursate.

În consecință, în temeiul art.11(1) din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, s-a procedat la reîncadrarea acestor tranzacții, considerând că sunt operațiuni financiare, adică împrumuturi de la alte entități, cu termen de rambursare mai mare de un an, așa cum rezultă din actele adiționale, în care se precizează că rambursarea sumelor se va face în termen de șase ani.

Urmare constatării efectuate în fapt, organul de inspecție fiscală a procedat la stabilirea capitalului împrumutat, în conformitate cu prevederile art.23(1) din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct.63 din H.G.nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, precum și la stabilirea capitalului propriu, în conformitate cu prevederile art.23(1) din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct.64 din H.G.nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, pentru a determina gradul de îndatorare al societății, în conformitate cu prevederile art.23(1) din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct.67 din H.G.nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare.

În anexa nr.25 a raportului de inspecție fiscală este prezentat modul de calcul al gradului de îndatorare, rezultând pentru anul 2007 un grad de îndatorare de 3,09 și pentru anul 2008 de 8,15, iar pentru anul 2009 și perioada 01.01-30.09.2010, s-a înregistrat un capital propriu cu valoare negativă.

În temeiul art.23(2) și (3) din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct.60, pct.61, pct.69 din H.G.nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, organul de inspecție fiscală a stabilit pierderea netă din diferențele de curs valutar aferente împrumuturilor de la alte entități, astfel:

- anul 2007- diferențe favorabile nete în sumă de ____ lei,
- anul 2008- pierdere netă în sumă de ____ lei,
- anul 2009- pierdere netă în sumă de ____ lei,
- perioada 01.01-30.09.2010- pierdere netă în sumă de ____ lei.

Întrucât pierderile nete din diferențele de curs valutar nu au fost incluse de către contestatoare în categoria cheltuielilor nedeductibile fiscal, urmare constatărilor efectuate, organul de inspecție fiscală a procedat la recalcularea bazei impozabile privind impozitul pe profit, stabilind un impozit pe profit suplimentar în sumă de ____ lei, pentru perioada verificată.

Aferente impozitului pe profit suplimentar au fost calculate și accesorii în sumă totală de ____ lei, din care majorări de întârziere în sumă de ____ lei și penalități de întârziere în sumă de ____ lei.

III. D.G.F.P. Județul Brăila având în vedere constatările organului de inspecție fiscală și susținerile contestatoarei, actele și lucrările dosarului cauzei, precum și reglementările legale aplicabile speței, reține următoarele:

Cauza supusă soluționării este dacă contestatoarea datorează bugetului general consolidat obligațiile fiscale suplimentare în sumă totală de ____ lei, din care impozit pe profit în sumă de ____ lei, majorări de întârziere aferente în sumă de ____ lei și penalități de întârziere aferente în sumă de ____ lei, în condițiile în care exporturile contractate nu au fost realizate, iar sumele încasate nu au reprezentat avansuri pentru operațiuni comerciale, ci împrumuturi de la alte entități, ce parțial au fost restituite.

În fapt, organul de inspecție fiscală a considerat încasarea de la clienți a unor avansuri în valută, ca reprezentând operațiuni financiare-împrumuturi de la alte entități, cu termen de rambursare peste un an, stabilit prin actele adiționale la contractele încheiate, ce au fost luate în calcul la stabilirea gradului de îndatorare a capitalului, motiv pentru care a procedat la stabilirea pierderii nete din diferențele de curs valutar, în conformitate cu prevederile art.23(2) și (3) din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, și ale pct.60, pct.61, pct.69 din H.G.nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare și la stabilirea obligațiilor fiscale suplimentare în sumă totală de ____ lei.

Împotriva acestor constatări S.C. ____ S.R.L. a formulat contestație, motivând că nu datorează aceste obligații fiscale suplimentare deoarece reîncadrarea de către organul de inspecție fiscală a tranzacțiilor financiare efectuate cu ____, ____, ____ și ____, este eronată, acesta necoroborând corect documentele prezentate.

În drept, potrivit prevederilor art.21(3) lit.h), art.23 alin.(1), (2) și (3) din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare,

“(3) Următoarele cheltuieli au deductibilitate limitată:

.....

h) cheltuielile cu dobânda și **diferențele de curs valutar**, în limita prevăzută la art. 23;”

“ART. 23

(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, aferente împrumuturilor luate în calcul la determinarea gradului de îndatorare, 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.”

În aplicarea acestor prevederi legale, la pct.60, pct.61, pct.63, pct.64, pct.67, pct.69 din H.G.nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, se dispune :

“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.

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:

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

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.”

Din reglementările legale reținute, rezultă că pierderea netă din diferențele de curs valutar are deductibilitate limitată, în sensul că dacă gradul de îndatorare este mai mic sau egal cu trei, acestea sunt deductibile integral la calculul impozitului pe profit, iar în situația când acesta este peste trei, pierderea netă este nedeductibilă fiscal, și va fi reportată până când gradul de îndatorare va fi mai mic sau egal cu trei.

În speță, din anexa nr.25 a raportului de inspecție fiscală nr.F-BR ___/___2011, rezultă că gradul de îndatorare calculat de către organul de inspecție fiscală este mai mare de trei, iar contestatoarea nu a contestat modul de determinare al acestuia.

Aceasta a înțeles să conteste încadrarea avansurilor primite de la clienții săi, în baza contractelor încheiate pentru efectuarea unor exporturi, de către organul de inspecție fiscală, în categoria împrumuturilor de la alte entități.

Potrivit prevederilor art.11(1) din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare,

”ART. 11

(1) **La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției.”**

Având în vedere aceste prevederi legale, se reține că organul de inspecție fiscală a fost în drept să reîncadreze tranzacțiile efectuate de către contestatoarea cu clienții săi, pentru a reflecta conținutul economic al acestora.

Din analiza celor patru contracte încheiate de contestatoare cu _____, _____, _____ și _____, rezultă că obiectul inițial al acestora a fost exportul unor produse agricole, având precizate ca termene de livrare perioada septembrie-decembrie 2006, cel târziu 30.03.2008, cel târziu 31.08.2009 și respectiv, cel târziu 31.08.2010, iar prin anexele (actele adiționale) la aceste contracte încheiate în datele 12.09.2006, 03.10.2007, 17.09.2008 și respectiv 07.10.2009, s-a convenit de fapt să se schimbe obiectul contractelor în cazul în care exporturile nu se vor realiza până la termenele stipulate, în sensul că, sumele rămase de plată se vor rambursa pe o perioadă de maxim 6 ani.

În aceste condiții, natura economică a acestor tranzacții nu poate fi asimilată unui export de bunuri, ci a unor împrumuturi pe termen lung, așa cum de altfel a constatat și organul de inspecție fiscală.

De asemenea, natura tranzacțiilor nu poate fi asimilată unor avansuri primite pentru livrarea unor bunuri la export, atât timp cât sumele încasate au fost deja parțial restituite, iar contestatoarea nu a efectuat nici un export de bunuri către aceste firme până la data controlului.

De altfel și din actele adiționale încheiate ulterior de către contestatoare, cu mult înainte de expirarea termenelor prevăzute în contracte pentru efectuarea exporturilor, în trei dintre cazuri, demonstrează în fapt că, natura tranzacțiilor a fost de acordare a unor împrumuturi pe termen lung, nicidecum al unor avansuri, atât timp cât nu a fost prelungit termenul de efectuare a exportului, ci a fost prelungit termenul de rambursare a sumelor încasate.

În consecință, având în vedere motivele de fapt și de drept reținute, organul de soluționare constată aplicarea corectă și legală a prevederilor legale de către organul de inspecție fiscală, precum și faptul că motivele invocate de către contestatoare nu sunt întemeiate, motiv pentru care urmează a se respinge ca neîntemeiată contestația formulată pentru obligațiile fiscale suplimentare în sumă totală de _____ lei, din care impozit pe profit în sumă de _____ lei, majorări de întârziere aferente în sumă de _____ lei și penalități de întârziere în sumă de _____ lei.

Referitor la susținerea contestatoarei că sumele primite cu titlu de avans nu reprezintă împrumuturi, ci contravaloarea mărfii, pe care, în conformitate cu actele adiționale urmează să o furnizeze, facem precizarea că nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației, deoarece așa cum am arătat mai sus, prin actele adiționale nu se modifică termenul de efectuare a exporturilor, ci se stabilesc termene noi de rambursare a sumelor încasate, dacă exporturile nu au fost realizate la termenele stipulate în contracte, iar o parte din aceste sume erau deja rambursate la data controlului.

Totodată, contestatoarea susține că a pus la dispoziția organului de inspecție fiscală contractele încheiate cu beneficiarii externi, ce

reprezintă contracte de vânzare cumpărare produse agricole(cereale), precum și facturile, avizele etc. ce au stat la baza achizițiilor de produse agricole ce fac obiectul contractelor externe, dar nici această motivare nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei, deoarece organul de inspecție fiscală pornind de la analiza acestor contracte a constatat că au altă natură economică, iar faptul că au fost achiziționate bunuri și nu au fost exportate, nu poate constitui o dovadă că au fost realizate exporturile și natura contractelor este de vânzare-cumpărare.

Pentru cele ce preced și în temeiul art.210(1) și art.216(1) din O.G.nr.92/2003, republicată în anul 2007, cu modificările și completările ulterioare, se

DECIDE :

Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de S.C. ____ S.R.L. comuna ____, județul Brăila, împotriva deciziei de impunere nr.F-BR ____/____2011, pentru obligații fiscale suplimentare în sumă totală de ____ lei, din care impozit pe profit în sumă de ____ lei, majorări de întârziere aferente în sumă de ____ lei și penalități de întârziere în sumă de ____ lei.

Prezenta decizie este definitivă în calea administrativă de atac conform prevederilor art.210(2) din O.G.nr.92/2003, republicată în anul 2007, cu modificările și completările ulterioare și poate fi atacată în termen de șase luni de la comunicare la Tribunalul Brăila, conform prevederilor art.218(2) din același act normativ.

DIRECTOR EXECUTIV,