

D E C I Z I A nr. 3000/1014/18.12.2014

privind modul de soluționare a contestației depusă de SC X SRL din ...,
jud.Arad , inregistrata la AJFP Hunedoara sub nr....

Direcția generală regională a finanțelor publice Timișoara a fost sesizată de AJFP Hunedoara cu adresa nr. ... asupra contestației formulată de SC X SRL, cu sediul în localitatea ..., județul Arad, împotriva Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr.... emisă de AJFP Hunedoara-Inspectia Fiscala referitoare la diminuarea pierderii anului 2011 cu suma de ... lei.

Contestația a fost depusă în termenul legal prevăzut de art.207 din OG nr.92/2003 Republicată, privind Codul de procedură fiscală.

Constatând că în speța sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205 și art.206 și din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, Direcția generală regională a finanțelor publice Timișoara este investită să se pronunțe asupra contestației.

I. Prin contestația formulată petenta susține că, organul de control a diminuat pierderea fiscală pentru anul 2011 cu suma de ... lei, reprezentând pierderea din diferențe de curs valutar aferente unui împrumut pe termen scurt primit de la asociatul ..., precum și dobanzile aferente acestui împrumut, considerat de organul de control ca fiind împrumut cu termen de rambursare mai mare de 1 an.

Organele de inspecție fiscală au diminuat pierderea fiscală a anului 2011 cu următoarele sume:

- cheltuieli cu dobanzile aferente creditului considerat de organele de control ca având termen de rambursare mai mare de 1 an, în sumă de ... lei;
- pierderea din diferențe de curs valutar aferente împrumutului considerat de organele de control ca având termen de rambursare mai mare de 1 an, precum și pierderea din diferențe de curs valutar aferente dobânzii calculate pentru acest împrumut, în sumă de ... lei.

În anul 2011 S.C. X S.R.L. a achiziționat construcții și terenuri, în vederea desfășurării activității, achiziție finanțată prin contractarea unui împrumut de ... EUR de la- asociat majoritar al societății , contractul de finanțare nr.... având termen de rambursare de 11 luni. În data de 11.08.2011 o parte din acest împrumut este rambursat, soldul la finele anului 2011 fiind de ... EUR.

La data de 31.12.2011 societatea a tratat acest împrumut ca fiind pe termen scurt și pe cale de consecință a considerat cheltuielile cu dobanzile și pierderea netă din diferențe de curs valutar ca fiind deductibile fiscal.

Organele de inspecție fiscală au reîncadrat acest împrumut ca fiind pe termen lung, interpretând în mod eronat prevederile pct. 63 din HG 44/2004 privind Normele de aplicare a legii 5711/2003 privind Codul fiscal, considerând nedeductibile la calculul profitului impozabil cheltuielile cu

dobânzile și pierderea din diferențe de curs valutar aferente acestui împrumut și au diminuat pierderea fiscală a societății cu suma de ... lei, în baza prevederilor art. 23 din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare și Normelor de aplicare a Codului Fiscal din HG 441/2004.

Conform prevederilor legale amintite mai sus, în capitalul împrumutat se includ atât împrumuturile cu termen de rambursare peste 1 an, cât și împrumuturile cu termen de rambursare sub 1 an, pentru care există prelungiri ale acestui termen, ori data de referință la care se calculează impozitul pe profit aferent anului 2011 este 31.12.2011, dată la care nu exista niciun act adițional de prelungire a termenului de rambursare a împrumutului contractat în data de 04.03.2011, drept pentru care consideră incorectă includerea, de către organul de control, a acestui împrumut în calculul gradului de îndatorare și, pe cale de consecință, considerarea cheltuielilor cu dobânzile aferente acestui împrumut și a pierderii din diferențe de curs valutar ca fiind nedeductibile.

În anul 2012 societatea a aplicat corect prevederile art. 23 din Codul fiscal, încadrând împrumutul contractat în anul 2011, ca împrumut cu termen de rambursare peste 1 an și considerând dobânzile și pierderea netă din diferențe de curs valutar ca fiind nedeductibile la calculul profitului impozabil aferent anului 2012, societatea înregistrând capitaluri proprii negative.

Totodată organul de control a făcut și o eroare de calcul atunci când a determinat suma celor două componente ale cheltuielilor considerate nedeductibile, adunând de două ori pierderea din diferențe de curs valutar aferentă dobânzii împrumutului considerat ca având termen de rambursare mai mare de un an, majorând suma stabilită cu suma de ... lei, așa cum rezultă din anexa nr. 17 "Calculul dobânzi și diferențe de curs valutar pentru anul 2011" la raportul de inspecție fiscală nr.

II. Prin Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr.... emisă de AJFP Hunedoara-Inspeția Fiscală, la pct.1.1 s-au stabilit următoarele:

„SC X SRL va depune declarații rectificative privind impozitul pe profit, formular cod 101, aferente anilor fiscali 2011, 2012, 2013 în care va evidenția la randurile 15 și respectiv 32 diferențele de curs valutar și dobânzile aferente împrumuturilor acordate de către ..., considerate de organele de control nedeductibile fiscal în perioadele respective, valoarea acestor cheltuieli nedeductibile fiind de ... lei”.

Prin Raportul de inspecție fiscală, organele de inspecție au reținut ca, în anul 2011, societatea a încheiat contractul de creditare nr. ... cu asociatul majoritar ... din Germania, în valoare de ... EUR(... lei), în vederea desfășurării activității economice. Suma de ... EU a fost acordată cu o dobândă anuală de ...% iar termenul împrumutului a fost de 11 luni, începând de la data semnării contractului de împrumut.

În data de 17.08.2011, X SRL achită parțial din împrumut către ... GmbH suma de ... EUR, astfel ca la sfârșitul anului 2011 X SRL datora către ... GmbH suma de ... EUR.

În data de 03.02.2012, se încheie un act adițional între ... GmbH și X, prin care se modifică art.4 din Cap. 3 "Termenul și restituirea împrumutului" prin care se specifică ca "*Termenul împrumutului se prelungeste până la 31.11.1012 cu începere de la data semnării prezentului act adițional*". Astfel împrumutul de ... EUR devine, conform legislației fiscale, un împrumut pe termen lung, perioada acestuia depășind 12 luni.

Menționăm că pe întreaga perioadă verificată (2011-2013) capitalul propriu al societății X este negativ.

Societatea depune Declarația privind impozitul pe profit cod 101 aferentă anului 2011 în data de 24.02.2012, având cunoștință de faptul că împrumutul primit de la asociatul ... GmbH a devenit împrumut pe termen mai mare de un an, fără să țină seama de Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, art.23 și de HG 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare ale Codului fiscal.

Organele de control au reconsiderat pierderea fiscală pentru anul 2011 respectiv pierderea fiscală de recuperat în anii următori, în sumă de ... lei, declarată de societate la rd. 36 și au diminuat-o cu valoarea pierderii din diferențe de curs valutar nedeductibile aferente creditului în sumă de ... EUR, precum și cu dobânzile nedeductibile aferente creditului respectiv, valoarea acestora fiind de ... lei, conform calculului efectuat.

III. Având în vedere susținerile contestatoarei, constatările organelor de inspecție fiscală și actele normative invocate, se rețin următoarele:

SC X SRL are sediul în localitatea ..., județul Arad, CUI ..., fiind înmatriculată la ORC Arad sub nr.....

Cauza supusă soluționării este dacă organele de inspecție fiscală în mod corect și legal au stabilit, în sarcina petentei, diminuarea pierderii fiscale pentru anul 2011 cu suma de ... lei, reprezentând pierderea din diferențe de curs valutar aferente unui împrumut pe termen scurt primit de la asociatul ... GmbH, precum și dobânzile aferente acestui împrumut, în condițiile în care motivațiile aduse de petent prin contestație nu sunt de natură să modifice constatările din actul administrativ atacat.

In fapt, organele de inspecție au lasat ca măsura prin Dispoziția de măsuri, depunerea declarațiilor rectificative cod 101 pe anii 2011, 2012 și 2013, ca urmare a diminuării pierderii pe anul 2011 cu suma de ... lei.

Prin contestație petenta susține că, organul de control a diminuat pierderea fiscală pentru anul 2011 cu suma de ... lei, reprezentând pierderea din diferențe de curs valutar aferente unui împrumut pe termen scurt primit de la asociatul ... GmbH, precum și dobânzile aferente acestui împrumut, considerat de organul de control ca fiind împrumut cu termen de rambursare mai mare de 1 an.

In drept, in speta sunt aplicabile prevederile art.23 din Codul fiscal si Normele de aplicare aprobate prin HG 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare:

“ART. 23 Cheltuieli cu dobânzile și diferențe de curs valutar

(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.

(1¹) În înțelesul alin. (1), prin credit/împrumut se înțelege orice convenție încheiată între părți care generează în sarcina uneia dintre părți obligația de a plăti dobânzi și de a restitui capitalul împrumutat.

(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.”

Norme metodologice:

“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.

.....
...

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.

.....
...

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 raporteze în perioada următoare, devenind subiect al limitării prevăzute la art. 23 alin. (1) din Codul fiscal pentru perioada în care se raportează.”

Din temeiurile de drept enunțate mai sus se desprinde concluzia ca, în cazul în care capitalurile proprii ale unei entități sau gradul de îndatorare este mai mare decât 3, cheltuielile cu dobânzile și cu pierderea netă din diferențe de curs valutar sunt nedeductibile, urmând să se raporteze în perioada următoare.

Deși prin contestație petenta considera ca incorectă includerea, de către organul de control, a acestui împrumut în calculul gradului de îndatorare, întrucât data de referință la care se calculează impozitul pe profit aferent anului 2011 este 31.12.2011, dată la care nu exista niciun act adițional de prelungire a termenului de rambursare a împrumutului contractat în data de 04.03.2011, precizăm ca în anul 2011 capitalurile petentei erau negative, situație în care cheltuielile cu dobânzile și cu pierderea netă din diferențele de curs valutar sunt nedeductibile.

Se reține, de asemenea, ca petenta nu contestă, pe fond, modul de calcul al gradului de îndatorare, ci doar faptul că împrumutul acordat de asociatul

majoritar a fost reconsiderat de organele fiscale si tratat ca un imprumut pe termen lung.

In acelasi timp, caracterul nedeductibil al cheltuielilor cu dobânzile și cu pierderea netă din diferențele de curs valutar nu este definitiv si nerecuperabil, ele reportandu-se in perioada urmatoare, urmand ca in momentul in care capitalul propriu societatii nu mai are o valoare negativa sau gradul de indatorare este mai mic decat 3, sa devina deductibile.

Avand in vedere cele prezentate, organul de solutionare constata ca in mod legal organele de inspectie au considerat ca nedeductibile cheltuielile cu dobânzile și cu pierderea netă din diferențele de curs valutar, in suma totala de ... lei, diminuand pierderea anului 2011 cu aceasta suma.

Pentru considerentele arătate mai sus și în temeiul prevederilor art.216 din OG nr.92/2003 Republicată, privind Codul de procedură fiscală in baza referatului nr. se

D E C I D E :

1. Respingerea, ca neintemeiata, a contestatiei formulată de SC X SRL, împotriva Dispozitiei privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr.... emisa de AJFP Hunedoara-Inspectia Fiscala, referitoare la diminuarea pierderii anului 2011 cu suma de ... lei.

2. Prezenta decizie se comunica la:

- SC X SRL, cu sediul in localitatea ..., judetul Arad.
- DGRFP Timisoara - AJFP Hunedoara.

3. Prezenta decizie este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi atacata potrivit prevederilor legale la instanta de contencios administrativ competenta, in termen de 6 luni de la primirea prezentei.

DIRECTOR GENERAL,

...