



**DECIZIA NR. 10081/27.02.2020**  
privind soluționarea contestației formulate de  
**S.C. X S.R.L, jud. Iași**  
înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Iași  
sub nr.A.J.I /X din 07.10.2019 și la  
Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași sub  
nr. ISR\_REG/X/11.10.2019

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații 1, a fost sesizată de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Iași, Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Juridice, prin adresa nr.X/10.10.2019, înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași sub nr. ISR\_REG/X/11.10.2019, cu privire la contestația formulată de **S.C. X S.R.L**, cu sediul în localitatea Iași, str. X nr.X, Construcție X, biroul nr.X, jud. Iași, înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului de pe lângă Tribunalul Iași sub nr. JX, cod unic de înregistrare RO X, cod CAEN 4634 "*Comerț cu ridicata al băuturilor*", prin administrator X.

Contestația este formulată, parțial, împotriva Deciziei de impunere nr.F-IS X privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-IS X, de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Iași, Activitatea de Inspecție Fiscală.

Suma contestată este de **S lei** reprezentând impozit pe profit.

Contestația a fost depusă în termenul legal de 45 zile prevăzut de art. 270 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, ținând cont de data comunicării actului administrativ fiscal atacat prin remitere sub semnătură în data de **27.08.2019**, așa cum rezultă din adresa nr. X/23.08.2019 anexată în copie la dosarul cauzei, și data depunerii contestației, prin poștă respectiv **04.10.2019** data poștei, fiind înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Iași sub nr.A.J.I /X0/07.10.2019.

Contestația este semnată de administratorul societății, respectiv X și poartă amprenta ștampilei societății **X S.R.L, jud. Iași**.

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații 1, constatând că sunt îndeplinite dispozițiile art.268,

art.269, art.270 alin.(1) și art. 272 alin.(1) și alin.(2) lit. a) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, este investită să se pronunțe asupra contestației.

**I. S.C. X S.R.L, jud. Iași** contestă parțial sumele stabilite, de organele de inspecție fiscală, prin Decizia de impunere nr.F-IS X privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-IS X, suma contestată fiind de **S lei** reprezentând impozit pe profit.

Se menționează că sumele stabilite cu titlu de impozit pe profit suplimentar *"sunt impuse în mod netemeinic și nelegal"* în sarcina sa pe următoarele motive:

Organele de inspecție fiscală au considerat *"după un raționament subiectiv, fără niciun temei legal"* faptul că, pentru sumele înregistrate în contul 455-"Asociați conturi curente", termenul scadent aferent împrumuturilor acordate de administrator către societate nu a fost respectat (respectiv termenul de 6 luni), *"acesta fiind mai mare de un an motivat de faptul că ele produc efecte o perioadă mai mare de un an"*.

Se precizează că, pornind de la această concluzie, organele de inspecție fiscală au calculat în mod eronat gradul de îndatorare a capitalului, *"încălcând prevederile legale, art.23 din Legea 571/2013, în vigoare în anul fiscal 2014 și cele ale art.27 din Legea 227/2015 în vigoare în anii fiscali 2015-2017"*.

Se menționează că toate contractele de împrumut sunt perfectate pe un termen de 6 luni și *"în lipsa unei convenții de prelungire, aceste împrumuturi sunt datorii pe termen scurt ale societății, indiferent de data la care se rambursează împrumuturile contractate"*.

În concluzie, **S.C. X S.R.L, jud. Iași** solicită admiterea contestației.

**II.Organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Iași, Activitatea de Inspecție Fiscală**, au efectuat inspecția fiscală la **S.C. X S.R.L, jud. Iași**, având ca obiectiv verificarea taxei pe valoarea adăugată pentru perioada 01.01.2014-31.05.2019 și a impozitului pe profit pentru perioada 01.01.2014-31.12.2018, inspecție fiscală ce a fost finalizată prin întocmirea Raportului de inspecție fiscală nr. F-IS X care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. F-IS X privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, prin care s-au stabilit obligații fiscale suplimentare în sumă totală de **S lei**, reprezentând:

- **S lei** -impozit pe profit;
  - **S lei** -taxa pe valoarea adăugată,
- din care se contestă suma de **S lei** reprezentând impozit pe profit.

În ceea ce privește impozitul pe profit stabilit suplimentar de plată, în sumă de **S lei**, organele de inspecție fiscală precizează:

La data de 31.12.2014, societatea are înregistrat în contul 455.01-"Asociați conturi curente" suma de S lei iar la data de 31.12.2017 soldul fiind în sumă de S lei.

Se precizează că pentru împrumuturile acordate de asociați, înregistrate în contul 455.01-"Asociați conturi curente", societatea a înregistrat cheltuieli cu penalitățile (dobânzi penalizatoare) în sumă totală de S lei, astfel: în anul 2014 în sumă de S lei, în anul 2015 în sumă de S lei, în anul 2016 în sumă de S lei, iar în anul 2017 în sumă de S lei.

Se menționează că, administratorul **S.C. X S.R.L.**, respectiv dl X, a împrumutat societatea cu suma de S lei în baza următoarelor contracte de împrumut "*prezentate în timpul controlului*":

- Contract de împrumut nr.X/03.08.2011 cu suma de S lei;
- Contract de împrumut nr.X/01.10.2011 cu suma de S lei;
- Contract de împrumut nr.X/21.06.2012 cu suma de S lei;
- Contract de împrumut nr.X/27.09.2012 cu suma de S lei;
- Contract de împrumut nr X/15.03.2013 cu suma de S lei,
- Contract de împrumut nr.X/02.05.2013 cu suma de S lei,

pe un termen de 6 luni. Organele de inspecție fiscală consideră că termenul scadent menționat în contracte nu a fost respectat, acesta fiind mai mare de un an, motivat de faptul că "*ele produc efecte o perioadă mai mare de un an. Sumele înregistrate în contracte nu au fost restituite în termen.*"

Invocând art.21 alin.(1) și art.23 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare până la 31.12.2015 și art. 27 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu data de 01.01.2016, și Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, organele de inspecție fiscală nu au dat drept de deducere cheltuielilor înregistrate cu penalitățile (dobânzi penalizatoare) aferente sumelor împrumutate de asociat, motivat de faptul că, urmare calculării gradului de îndatorare a capitalului aferent anilor 2014, 2015, 2016 și 2017, acesta este mai mare decât 3 .

Astfel, pentru perioada 2014-2017, pentru cheltuielile în sumă de S lei reprezentând dobândă penalizatoare calculată și înregistrată pentru împrumuturile acordate de asociat și nerambursate la termen, organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar de plată un impozit pe profit în sumă de **S lei** (S lei x 16%).

III.Având în vedere constatările organelor de inspecție fiscală, motivațiile **S.C. X S.R.L, jud. Iași**, documentele existente la dosarul cauzei, precum și prevederile actelor normative în vigoare în perioada verificată, se rețin următoarele:

**S.C. X S.R.L, jud. Iași**, contribuabil mic, societate cu capital privat autohton, are ca obiect de activitate "*Comerț cu ridicata al băuturilor*" cod CAEN 4634, capital social 25.000 lei, codul de înregistrare fiscală X, iar în perioada verificată a avut ca asociat pe X.

Perioada verificată:

-impozit pe profit

01.01.2014-31.12.2018

-taxa pe valoarea adăugată

01.01.2014-31.05.2019

**Referitor la cheltuielile cu penalitățile/dobânzile penalizatoare, în sumă totală de S lei, aferente împrumuturilor acordate societății de asociatul unic și administratorul acesteia, pentru care s-a stabilit un impozit pe profit în sumă de S lei**

**Cauza supusă soluționării este dacă în mod legal organele de inspecție fiscală au respins la deducere cheltuielile în sumă de S lei privind penalitățile/dobânzile penalizatoare înregistrate de societate aferente împrumuturilor acordate societății X S.R.L, jud. Iași de asociatul unic și administratorul societății, împrumuturi nerambursate până la data efectuării inspecției fiscale, în condițiile în care gradul de îndatorare al capitalului este mai mare decât 3, iar argumentele invocate de societate nu sunt de natură să modifice starea de fapt fiscală constatată de organele de inspecție fiscală**

**În fapt**, organele de inspecție fiscală, urmare inspecției efectuate la **S.C. X S.R.L, jud. Iași**, au constatat că, în perioada 2014 - 2017, societatea a înregistrat pe cheltuieli deductibile suma de S lei (în anul 2014 suma de S lei, în anul 2015 suma de S lei, în anul 2016 suma de S lei, iar în anul 2017 suma de S lei) reprezentând penalități/ dobânzi penalizatoare calculate în baza contractelor de împrumut, pentru împrumuturile acordate de asociat societății și nerambursate la termen.

Organele de inspecție fiscală nu au dat drept de deducere cheltuielilor reprezentând penalități/dobânzile penalizatoare aferente sumelor împrumutate de asociat societății, motivat de faptul că, urmare calculării gradului de îndatorare a capitalului aferent anilor 2014, 2015, 2016 și 2017, acesta este mai mare decât 3, iar conform art.23 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare până la 31.12.2015 și art. 27 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu data de 01.01.2016, și Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, dacă gradul de îndatorare este mai mare decât 3 sau capitalul propriu are o valoare negativă, suma cheltuielilor cu dobânzile este nedeductibilă în perioada de calcul al impozitului pe profit.

S. **C. X S.R.L, jud. Iași** precizează că, organele de inspecție fiscală au calculat în mod eronat gradul de îndatorare a capitalului, "*încălcând prevederile legale, art.23 din Legea 571/2003, în vigoare în anul fiscal 2014 și cele ale art.27 din Legea 227/2015 în vigoare în anii fiscali 2015-2017*", menționând că toate contractele de împrumut sunt perfectate pe un termen de 6 luni și "*în lipsa unei convenții de prelungire, aceste împrumuturi sunt datorii pe termen scurt ale societății, indiferent de data la care se rambursează împrumuturile contractate.*"

**În drept**, conform prevederilor art. 19 alin. (1), art.21 alin. (1) și art.23 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, menținute prin prevederile art. 19 alin. (1) și art. 25 alin. (1) și art.27 din Legea 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

Legea 571/2003 privind Codul fiscal

**“art.19 Reguli generale**

(1) Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare.

**art. 21 Cheltuieli**

(1) Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.”

**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.**

(...)

**(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.**

(...).”

coroborat cu Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare:

"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 raportează în perioada următoare, în condițiile art. 23 alin. (1) din Codul fiscal, până la deductibilitatea integrală a acestor

(...).

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.(...)."**

Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal

#### **"art. 19 - Reguli generale**

(1) Rezultatul fiscal se calculează ca diferență între veniturile și cheltuielile înregistrate conform reglementărilor contabile aplicabile, din care se scad veniturile neimpozabile și deducerile fiscale și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea rezultatului fiscal se iau în calcul și elemente similare veniturilor și cheltuielilor, potrivit normelor metodologice, precum și pierderile fiscale care se recuperează în conformitate cu prevederile art. 31 . Rezultatul fiscal pozitiv este profit impozabil, iar rezultatul fiscal negativ este pierdere fiscală.

#### **art. 25 - Cheltuieli**

(1) Pentru determinarea rezultatului fiscal sunt considerate cheltuieli deductibile cheltuielile efectuate în scopul desfășurării activității economice, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare, precum și taxele de înscriere, cotizațiile și contribuțiile datorate către camerele de comerț și industrie, organizațiile patronale și organizațiile sindicale

#### **art. 27 - 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 3.** 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 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.** Pentru

determinarea gradului de îndatorare, în capitalul împrumutat se includ și creditele/împrumuturile cu termen de rambursare peste un an pentru care, în convențiile încheiate, nu s-a stabilit obligația de a plăti dobânzi.

**(3) În înțelesul alin. (1), în capitalul împrumutat se includ și creditele/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/împrumuturilor pe care le prelungesc, depășește un an. În acest caz, impozitul pe profit se recalculează și pentru perioada de rambursare anterioară prelungirii.**

(...)

**(4) În condițiile în care gradul de îndatorare a capitalului este peste 3 sau capitalul propriu are o valoare negativă, cheltuielile cu dobânzile și cu pierderea netă din diferențele de curs valutar sunt nedeductibile.**

(...)

**(7) În cazul împrumuturilor obținute de la alte entități, cu excepția celor prevăzute la alin. (6), dobânzile deductibile sunt limitate la:**

**a) nivelul ratei dobânzii de politică monetară a Băncii Naționale a României, corespunzătoare ultimei luni din trimestru, pentru împrumuturile în lei; și**

**b) nivelul ratei dobânzii anuale de 4%, pentru împrumuturile în valută. Nivelul ratei dobânzii pentru împrumuturile în valută se actualizează prin hotărâre a Guvernului.**

**(8) Limita prevăzută la alin. (7) se aplică separat pentru fiecare împrumut, înainte de aplicarea prevederilor alin. (1) și (5)".**

coroborat cu Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.1/2016, cu modificările și completările ulterioare

"24. (1) În aplicarea prevederilor art. 27 din Codul fiscal se au în vedere următoarele:

**a) creditele și împrumuturile, cu excepția celor prevăzute la art. 27 alin. (6) din Codul fiscal, se includ în capitalul împrumutat, indiferent de data la care acestea au fost contractate;**

**b) capitalul propriu cuprinde: capitalul social, rezervele legale, alte rezerve, profitul nedistribuit, rezultatul exercițiului și alte elemente de capital propriu constituite potrivit reglementărilor legale. Rezultatul exercițiului financiar luat în calcul la determinarea capitalului propriu, pentru sfârșitul perioadei, este cel înregistrat de contribuabil înainte de calculul impozitului pe profit. 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;**

c) cheltuielile cu dobânzile însumate cu pierderea netă din diferențele de curs valutar aferente creditelor și împrumuturilor cu termen de rambursare mai mare de un an, luate în considerare la calculul gradului de îndatorare, sunt deductibile la determinarea rezultatului fiscal în condițiile prevăzute la art. 27 alin. (1) din Codul fiscal;

d) în vederea determinării valorii deductibile a cheltuielilor cu dobânzile se au în vedere și următoarele:

**(i) pentru împrumuturile angajate de la alte entități, cu excepția celor prevăzute la art. 27 alin. (6) din Codul fiscal, se aplică limita prevăzută la art. 27 alin. (7) din Codul fiscal. Valoarea cheltuielilor cu dobânzile care excede nivelul de deductibilitate prevăzut la art. 27 alin. (7) din Codul fiscal este nedeductibilă, fără a mai fi luată în calcul în perioadele fiscale următoare;**

**(ii) modul de calcul al dobânzii, conform art. 27 alin. (7) din Codul fiscal, va fi cel corespunzător modului de calcul al dobânzii aferente împrumuturilor;**

e) gradul de îndatorare se calculează ca raport între media capitalului împrumutat și media capitalului propriu, prin utilizarea valorilor existente la începutul anului și la sfârșitul perioadei, după cum urmează:

|                               |   |
|-------------------------------|---|
| <b>Gradul de îndatorare =</b> | <b>Capital împrumutat (începutul anului fiscal) +<br/>Capital împrumutat (sfârșitul perioadei)</b><br>-----<br><b>Capital propriu (începutul anului fiscal) +<br/>Capital propriu (sfârșitul perioadei)</b> |
|-------------------------------|---|

(i) În cazul în care gradul de îndatorare astfel determinat este mai mic sau egal cu 3, cheltuielile cu dobânzile și cu pierderea netă de curs valutar sunt deductibile integral după ce s-au efectuat ajustările prevăzute la art. 27 alin. (7) din Codul fiscal;

**(ii) dacă gradul de îndatorare astfel determinat este mai mare decât 3 sau capitalul propriu are o valoare negativă, suma cheltuielilor cu dobânzile și cu pierderea netă din diferențe de curs valutar este nedeductibilă în perioada de calcul al impozitului pe profit. Acestea se reportează în perioada următoare, în condițiile prevăzute la art. 27 alin. (1) din Codul fiscal, până la deductibilitatea integrală a acestora, perioada de reportare fiind nelimitată în timp.(...)"**

Din prevederile legale de mai sus, se reține că, profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile, asupra profitului impozabil fiind aplicată cota de impozit pe profit de 16%.

Astfel veniturile și cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile



date în baza Legii contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și orice alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor, din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile conform prevederilor art. 21 (art.25) din Codul fiscal.

Cheltuielile care nu sunt aferente realizării veniturilor impozabile nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil.

Legea contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, la art.6 precizează:

*„(1) Orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.*

*(2) Documentele justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitate angajează răspunderea persoanelor care le-au întocmit, vizat și aprobat, precum și a celor care le-au înregistrat în contabilitate, după caz.”*

Potrivit acestor dispoziții imperative ale legii, se reține că, simpla înregistrare în conturile de cheltuieli a unor sume nu este suficientă pentru ca aceste cheltuieli să fie deductibile la calculul profitului impozabil, respectivele sume trebuind să aibă la bază documente justificative întocmite potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune.

Potrivit prevederilor legale, cheltuielile cu dobânzile și cheltuielile din diferențele de curs valutar care depășesc veniturile din diferențele de curs valutar sunt integral deductibile la calculul profitului impozabil numai în situația în care gradul de îndatorare a capitalului este mai mic sau egal cu trei.

În condițiile în care capitalul propriu are o valoare negativă sau gradul de îndatorare a capitalului este peste trei, cheltuielile cu dobânzile și cu pierderea netă din diferențele de curs valutar sunt nedeductibile, acestea reportându-se în perioada următoare, până la deductibilitatea integrală a acestora.

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 înțelegându-se, potrivit legii, totalul creditelor și împrumuturilor cu termen de rambursare peste un an, potrivit clauzelor contractuale.

Însă, în capitalul împrumutat care intră în calculul gradului de îndatorare în raport de care se tratează deductibilitatea sau nedeductibilitatea cheltuielilor cu dobânzile și pierderea netă din diferențele de curs valutar, 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.

Din documentele anexate la dosarul cauzei se reține faptul că, pentru a asigura cheltuielile de finanțare ale activității curente a **S.C. X S.R.L, jud. Iași**, dl X ce are calitatea de asociat unic și administrator, în perioada 2011-2013, a

împrumutat societatea cu suma de S lei, sumă ce se regăsește înregistrată în "*Balanța de verificare luna Decembrie 2014*", anexată în copie la dosarul cauzei, în soldul inițial al contului 455-"Sume datorate asociaților", pentru care, în timpul inspecției fiscale și la dosarul cauzei au fost prezentate contracte de împrumut pentru suma de S lei.

Din "*Balanța de verificare luna Decembrie 2017*" anexată în copie la dosarul cauzei, rezultă că soldul final al contului 455-"Sume datorate asociaților" la 31.12.2017 este de S lei.

La dosarul cauzei se regăsesc Contractele de împrumut nr. X/03.08.2011 (pentru suma de S lei), nr. X/01.10.2011 (pentru suma de S lei), nr. X/21.06.2012 (pentru suma de S lei), nr. X/27.09.2012 (pentru suma de S lei), nr. X/15.03.2013 (pentru suma de S lei) și nr. X/02.05.2013 (pentru suma de X lei), anexate, în copie, contracte de împrumut încheiate între X în calitate de "**ÎMPRUMUTATOR**" și **S.C. X S.R.L, jud. Iași**, reprezentată de asociatul unic și administrator X, în calitate de "**ÎMPRUMUTAT**", în care, la cap.III "*Durata contractului*", punct III.1 este specificat că "*Împrumutul se acordă pe termen de 6 luni, începând de la data de (...)*" data încheierii contractului, iar la cap. IV. "*Obligațiile părților*", pct. IV.1 este specificat că "*În situația în care împrumutatul nu restituie suma împrumutată la termenul scadent prevăzut în prezentul contract, împrumutatorul va percepe penalități de întârziere de 0,5% /zi de întârziere de la data scadenței până la plata efectivă a sumelor datorate.*"

Din Raportul de inspecție fiscală nr. F-IS X, ce a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. F-IS X, contestate parțial, se reține că **S.C. X S.R.L, jud. Iași**, a înregistrat în perioada 2014-2017 penalități/dobânzi penalizatoare în sumă totală de S lei (S lei în anul 2014+S lei anul 2015 + S lei anul 2016+ S lei anul 2017), în baza contractelor de împrumut.

Din "*Balanța de verificare luna Decembrie 2014*", anexată în copie la dosarul cauzei, se reține că soldul inițial al contului 455- "*Sume datorate asociaților*" este în sumă de S lei.

Se reține că în conformitate cu prevederilor art. 23 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal în vigoare până la 31.12.2015 și art. 27 din noul cod fiscal în vigoare de la 01.01.2016, în cazul împrumuturilor, în lei, obținute de alte entități, dobânzile deductibile sunt limitate la nivelul ratei dobânzii de politică monetară a Băncii Naționale a României, corespunzătoare ultimei luni de trimestru.

Conform art.1 alin.(3) și art.3 alin.(2) și alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr.13/2011 privind dobânda legală remuneratorie și penalizatoare pentru obligații bănești, precum și pentru reglementarea unor măsuri financiar-fiscale în domeniul bancar:

- dobânda penalizatoare reprezintă dobânda datorată de debitorul obligației bănești pentru neîndeplinirea obligației respective la scadență (despăgubiri pentru întârziere la executarea obligațiilor).

- rata dobânzii legale penalizatoare se stabilește la nivelul ratei dobânzii de referință plus 4 puncte procentuale.

• în raporturile juridice care nu decurg din exploatarea unei întreprinderi cu scop lucrativ, în sensul art. 3 alin. (3) din Legea nr. 287/2009 privind Codul civil, republicată, rata dobânzii legale se stabilește potrivit prevederilor alin. (1), respectiv alin. (2), diminuat cu 20%.

Conform datelor publicate de BNR, dobânda de referință (sau de politică monetară) aferentă anului 2014 este de 2,75%, aferentă anului 2015 este de 2,25%, și aferentă anului 2016 și 2017 este de 1,75 %.

Pentru dobânda penalizatoare se adaugă patru puncte procentuale la dobânda de referință BNR și se scad 20% astfel:

- pentru anul 2014 dobânda penalizatoare este de 5,4% /an  $[(2,75\% + 4\%) - 20\%(2,75\% + 4\%)]$ ;

- pentru anul 2015 dobânda penalizatoare este de 5% /an  $[(2,25\% + 4\%) - 20\%(2,25\% + 4\%)]$ ;

- pentru anul 2016 dobânda penalizatoare este de 4,6% /an  $[(1,75\% + 4\%) - 20\%(1,75\% + 4\%)]$ .

Se reține că în conformitate cu prevederile din contractele de împrumut prezentate la dosarul cauzei, **S.C. X S.R.L, jud. Iași** prin asociat unic și administrator dl X, a făcut împrumuturi de la dl X, cu termen de rambursare de 6 luni, termen ce nu a fost respectat, împrumuturile contractate în anii 2011-2013 nefiind achitate până la data de 31.12.2017, cu o dobândă penalizatoare de 0,5% pe zi de întârziere, respectiv o dobândă penalizatoare de 182,5%/an, net superioară față de dobânda legală remuneratorie și penalizatoare pentru obligații bănești stabilită prin Ordonanța Guvernului nr.13/2011 privind dobânda legală remuneratorie și penalizatoare pentru obligații bănești, precum și pentru reglementarea unor măsuri financiar-fiscale în domeniul bancar.

Conform art.1903 Legea nr.287/2009 privind Codul Civil, republicată, cu modificările și completările ulterioare "Asociatul nu poate face (...) pe socoteala sa ori pe socoteala altuia vreo operațiune care ar putea fi păgubitoare pentru societate".

Motivat de faptul că suma înregistrată în evidența contabilă, reprezentând dobândă penalizatoare aferentă împrumuturilor acordate societății de dl X care este asociatul unic și administrator al **S.C. X S.R.L, jud. Iași**, diferă de la an la an (în mod crescător), organul de soluționare competent prin e-mailul din data de 06.02.2020 ora 09:17, a solicitat organelor de inspecție fiscală lămuriri în acest sens.

Prin e-mailul din data de 06.02.2020 ora 10:05, organele de inspecție fiscală care au întocmit Raportul de inspecție fiscală nr. F-IS X, au comunicat: "*S.C. X S.R.L. în timpul inspecției a fost reprezentată de un împuternicit care răspundea doar la ce considera că trebuie. Cu administratorul s-a comunicat doar pe email și din primele solicitări i s-a transmis următorul tabel cu documentele solicitate, pe care l-am anexat, în sheet (..). Pe tot parcursul inspecției fiscale nu au fost prezentate documente referitoare la acestea. Suma de S lei din 2014 este soldul inițial și nu a făcut obiectul inspecției fiscale, a fost folosit doar pentru calculul Gradului de îndatorare. Echipa de inspecție fiscală*"

nu a acordat drept de deducere pentru cheltuieli cu penalități de întârziere, înregistrate de S.C. X S.R.L. în cursul exercițiilor financiare 2014-2018, aferente unor credite contractate de la persoana fizică X, care are calitate de asociat unic și administrator al societății, având menționate penalități în cuantum de 0,5% pe zi din suma împrumutată motivat de faptul că acestea au fost considerate tranzacții artificiale, având ca efect diminuarea impozitului pe profit declarat și plătit. Reprezentantul societății a ocolit permanent să răspundă întrebării privind modul de calcul a penalităților singurul document deus fiind Punctul de vedere

la încheierea inspecției fiscale anexat. Contractele deși sunt încheiate în perioada 2011-2013, pentru o perioadă de 6 luni, produc efecte și după expirarea acestora nefiind achitate nici în prezent, se înregistrează cheltuieli care influențează impozitul pe profit, neachitate efectiv, fără ca S.C. X S.R.L. să întreprindă acțiuni prevăzute de Codul Civil privind prescripția. Astfel, potrivit Codului Civil, termenul general de prescripție este de 3 ani și odată cu stingerea dreptului la acțiune privind un drept principal, se stinge și dreptul la acțiune privind drepturile accesorii."

Se reține că în timpul inspecției fiscale nu au fost prezentate documente din care să rezulte cum au fost stabilite/calculate, în perioada 2014-2017, sumele reprezentând penalitățile (dobânzile penalizatoare) aferente împrumuturilor acordate de asociatul unic societății.

Se reține că deși sumele înregistrate în contul 455- "Sume datorate asociaților", reprezentând împrumuturi acordate societății de către administratorul și asociatul unic, în baza unor contracte de împrumut în care se precizează că împrumutul se acordă pe termen de 6 luni, nu au fost achitate până la data finalizării inspecției fiscale.

Referitor la susținerile din contestație conform cărora în mod eronat organele de inspecție fiscală au considerat ca nedeductibilă fiscal suma totală de 960.067 lei reprezentând cheltuieli cu penalitățile (dobânzile penalizatoare) aferente împrumuturilor în lei, întrucât împrumuturile au fost realizate în baza unor acorduri de finanțare (contracte) care prevăd că durata împrumutului este de 6 luni de la data alocării acestora, precizăm următoarele:

-La dosarul cauzei sunt anexate Contractele de împrumut nr.X/03.08.2011 (pentru suma de S lei), nr. X/01.10.2011 (pentru suma de S lei), nr. X/21.06.2012 (pentru suma de S lei), nr. X/27.09.2012 (pentru suma de S lei), nr. X/15.03.2013 (pentru suma de S lei) și nr. X/02.05.2013 (pentru suma de S lei), din care rezultă că **S.C. X S.R.L, jud. Iași** a împrumutat de la dl X ce are și calitatea de asociat unic și administrator al societății, în anul 2011 suma de S lei, în anul 2012 suma de S lei iar în anul 2013 suma de S lei, cu termen de rambursare de 6 luni de la data contractului și cu o dobândă penalizatoare pentru neplata împrumutului la termen de 0,5% /zi de întârziere.

-Conform bilanțurilor de verificare întocmite de societate la sfârșitul anilor 2014, 2015, 2016 și 2017, anexate la dosarul cauzei, societatea comercială nu a restituit împrumuturile acordate de dl X ce are și calitatea de asociat unic și

administrator al societății, pe baza contractelor de împrumut, pe toată perioada 2014 - 2017, astfel soldul inițial creditor la 01.01.2014 al contului 455.1 "Sume datorate asociaților" este de S lei, iar soldul final creditor al contului 455.1 "Sume datorate asociaților" fiind la 31.12.2014 de S lei, la 31.12.2015 de S lei, la 31.12.2016 de S lei și la 31.12.2017 de S lei.

-Chiar dacă împrumuturile au fost acordate pe o perioadă de 6 luni, așa cum susține societatea contestatoare, prin acumularea unor noi împrumuturi de la aceeași persoană care are și calitatea de administrator și asociat unic în societate, fără a fi achitate împrumuturile vechi, acestea devin împrumuturi pe termen lung, așa cum se prevede la pct.63 alin.2 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare: "*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*", și pct. 24 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.1/2016, cu modificările și completările ulterioare, aplicabile începând cu data de 01.01.2016, astfel că în mod legal organele de inspecție fiscală au procedat la determinarea gradului de îndatorare a capitalului pentru anul 2014, anul 2015, anul 2016 și anul 2017.

În speță sunt aplicabile și prevederile art. 2.517 din Legea nr. 287/2009 privind Codul civil, republicat, cu modificările și completările ulterioare, care precizează că "*termenul general de prescripție este de 3 ani*" și odată cu stingerea dreptului la acțiune privind un drept principal, se stinge și dreptul la acțiune privind drepturile accesorii.

Se reține că urmare determinării gradului de îndatorare, organele de inspecție fiscală au stabilit, ținând cont de capitalul împrumutat (la începutul anului fiscal + cel la sfârșitul anului fiscal) raportat la capitalul propriu (la începutul anului fiscal + cel la sfârșitul anului fiscal), pentru:

- anul 2014 un grad de îndatorare de 7,2;
- anul 2015 un grad de îndatorare de 7,6;
- anul 2016 un grad de îndatorare de 4,8;
- anul 2017 un grad de îndatorare de 4,5.

Se reține că, motivat de faptul că, gradul de îndatorare aferent anilor 2014, 2015, 2016 și 2017 este mai mare decât trei, organele de inspecție fiscală nu au dat drept de deducere cheltuielilor înregistrate de societate reprezentând dobânda penalizatoare aferentă împrumuturilor acordate societății de asociatul unic și administratorul societății în sumă totală de S lei (S lei anul 2014+ S lei anul 2015+ S lei anul 2016+ S lei anul 2017) pentru care au calculat un impozit pe profit suplimentar de plată în sumă de **S lei**.

În conformitate cu prevederile art.72 și art.73 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

**“Art.72 Forța probantă a documentelor justificative și evidențelor contabile. Documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului/plătitorului constituie probe la stabilirea bazei de impozitare. În cazul în care există și alte acte doveditoare, acestea vor fi luate în considerare la stabilirea bazei de impozitare”.**

**Art. 73 Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale.**

**(1) Contribuabilul/plătitorul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal. (...)**

Incidente speței sunt și prevederile art.276 alin.(1) și (4) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care stipulează:

**“(1) În soluționarea contestației organul competent verifică motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face în raport cu susținerile părților, cu dispozițiile legale invocate de acestea și cu documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării. (...)**

**(4) Contestatorul, intervenienții sau împuterniciții acestora poate/pot să depună probe noi în susținerea cauzei. În această situație, organului fiscal emitent al actului administrativ fiscal atacat sau organului care a efectuat activitatea de control, după caz, i se oferă posibilitatea să se pronunțe asupra acestora.”**

Potrivit doctrinei, se reține că încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, principiul fiind consfințit de art.249 “*cel ce face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească, în afară de cazurile anume prevăzute de lege*” și art.250 “*dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrisuri [...]*” din Legea nr.134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Prin contestația formulată **S.C. X S.R.L, jud. Iași, nu combate în niciun fel această constatare a organelor de inspecție fiscală**, susținând doar că deține contracte de împrumut, contractele de împrumut fiind perfectate pe un termen de 6 luni și “*în lipsa unei convenții de prelungire, aceste împrumuturi sunt datorii pe termen scurt ale societății, indiferent de data la care se rambursează împrumuturile contractate*”, astfel “*organele de inspecție fiscală au calculat eronat gradul de îndatorare a capitalului, încălcând prevederile legale, art.23 din Legea 571/2013, în vigoare în anul fiscal 2014 și cele ale art.27 din Legea 227/2015 în vigoare în anii fiscali 2015-2017*”.

Or, **existența contractelor de împrumut nu este suficientă pentru a dovedi îndeplinirea condiției esențiale de deductibilitate a cheltuielilor**, respectiv că împrumuturile au fost necesare în raport de situația financiară a societății la momentul contractării lor și că plățile au fost efectuate în legătură cu achiziții de bunuri și servicii efective, apte să conducă la obținerea de venituri impozabile. În acest sens, se reține că societatea contestatoare nu a prezentat situația financiară (creanțe neîncasate, datorii neachitate,

disponibilități etc.) și situația împrumuturilor existente la începutul perioadei verificate (sume defalcate pe împrumutatori, contracte, scadențe, dobânzi calculate și plătite), situația sumelor împrumutate și a celor restituite și situația plăților efectuate din sumele împrumutate pe parcursul perioadei verificate (data plății, sume plătite, beneficiari, justificarea plăților etc.), precum și situația penalităților/dobânzilor penalizatoare calculate, înregistrate în contabilitate pe perioada verificată, însoțită de documentația aferentă.

Potrivit doctrinei, se reține că încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, principiul fiind consfințit de art.249 “*cel ce face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească, în afară de cazurile anume prevăzute de lege*” și art.250 “*dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrisuri [...]*” din Legea nr.134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Având în vedere cele de mai sus, întrucât contestatara este cea care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedura administrativă, constatarea care se impune, una naturală și de o implacabilă logică juridică, este aceea că sarcina probei revine contestatarei.

Astfel, ținând cont de principiul de drept “*actori incumbit probatio*”, cel ce face o propunere înaintea judecății trebuie să o dovedească, el fiind cel care solicită recunoașterea unui drept, se reține că simpla susținere a unității, în lipsa unor dovezi și documente prezentate de contestator, nu este de natură să combată constatările organelor de inspecție fiscală.

Față de prevederile legale și având în vedere că la dosarul cauzei societatea contestatoare nu anexează documente justificative prin care să combată constatarea organelor de inspecție fiscală, iar prin argumentele aduse nu schimbă situația de fapt constatată, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală nu au dat drept de deducere cheltuielilor înregistrate de societate reprezentând dobânda penalizatoare aferentă împrumuturilor acordate societății de asociatul unic și administratorul societății în sumă totală de S lei (S lei anul 2014+ S lei anul 2015+ S lei anul 2016+ S lei anul 2017) pentru care au calculat un impozit pe profit suplimentar de plată în sumă de **S lei**, urmând a se *respinge contestația ca neîntemeiată*, pentru impozitul pe profit în sumă de **S lei**, în conformitate cu prevederile art. 279 alin. (1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

“(1) *Prin decizie contestația poate fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă*”, coroborate cu prevederile pct. 11.1 lit. a) din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3741/2015, care precizează că:

„11.1. *Contestația poate fi respinsă ca:*

a) *neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat; [...].*”

Pentru considerentele prezentate în conținutul deciziei, în temeiul prevederilor legale invocate și în baza art. 279 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare și în baza Ordinului președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, Directorul General al Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Iași,

### **DECIDE:**

*Respingerea ca neîntemeiată, a contestației formulate de **S.C. X S.R.L, jud. Iași**, împotriva Deciziei de impunere nr.F-IS X privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-IS X., de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Iași, Activitatea de Inspecție Fiscală, pentru suma totală de **S lei** reprezentând impozit pe profit.*

Împotriva prezentei decizii se poate formula acțiune în contencios administrativ, în termen de 6 luni de la comunicare la Tribunalul Iași.