

În contestația formulată, se invocă următoarele:

Un prim argument esențial menționat se referă la „încălcarea flagrantă a prevederilor Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 (art. 102, alin. 1 și 3), cu modificările și completările ulterioare, în sensul că, fără vreun motiv, s-a efectuat a doua verificare (control) și de aceleași două doamne inspectori fiscali, a cheltuielilor cu dobânzile și implicit a împrumutului la care acestea se referă."

În susținerea argumentului se arată că unul dintre obiectivele supuse ultimului control, și este contestat, a fost stabilit sub denumirea de „ Impozit pe profit", dar aceasta doar formal pentru crearea aparentă de legalitate a lui, dar în realitate în toate cele patru pagini afectate acestui obiectiv în cadrul raportului de inspecție întocmit s-au prezentat, cu mici excepții, numai aspecte ce privesc dobânda corespunzătoare împrumutului primit de unitate de la administratorul asociat. Pe de altă parte, se arată că la penultimul control fiscal efectuat a fost formulat și realizat obiectivul cu denumirea „Impozitul pe veniturile din dobânzi", iar în în raportul de inspecție fiscală întocmit de către aceeași inspectori fiscali s-a precizat că: „Pentru perioada verificată societatea a evidențiat și calculat corect impozitul pe venitul din dobânzi, neconstatându-se debite suplimentare" și că „La 30.09.2004, societatea nu prezenta debit restant, nefiind cazul calculării de dobânzi și penalități de întârziere."

Societatea contestatoare reține că aceste concluzii concise însușite și de organul fiscal competent „confirmă fără echivoc" că „baza de impozitare, deci dobânda la care a fost aplicată cota procentuală de impozit aferent a fost corectă și legală și deci și acest impozit a fost determinat și decontat în mod corect, iar cheltuielile corespunzătoare sunt deductibile fiscal, altfel se făcea precizarea necesară."

În motivarea contestației, autoarea acesteia mai precizează faptul că toate elementele de susținere de către inspectorii fiscali a majorării bazei de impozitare (referitoare la impozitul pe profit), deci argumentele pe care ei le invocă, se bazează pe „invalidarea nelegală" a contractului de împrumut încheiat de unitate cu d-l xxx.

În acest sens subliniază faptul că „acest contract respectă condițiile de valabilitate ce sunt stipulate la mai multe articole din Codul civil și care trebuie analizate împreună și nu doar unul dintre ele , așa cum eronat au procedat inspectorii fiscali", mai ales că în contract se prevede la art. 2 posibilitatea întocmirii unor acte adiționale de modificare și detaliere a conținutului, ceea ce s-a efectuat dar a fost ignorat la control.

Referitor la primul argument invocat de inspectorii fiscali pentru invalidarea contractului de împrumut, prezentat sub formularea „trebuie să aibă menționat cuantumul sumei care face obiectul său", contestatoarea precizează că nu este în spiritul și litera art. 948 din Codul civil care stabilește că pentru validitatea unui contract acesta trebuie să aibă „ un obiect determinat."

Mai precizează că interpretarea corectă se regăsește în art. 964 din același Cod civil, care are următorul text: „Obligațiunea trebuie să aibă de obiect un lucru determinat, cel puțin în specia sa. Cantitatea obiectului poate fi necertă." Referitor la interpretarea legală privind obiectul determinat „cel puțin în specia sa", în contestație se subliniază că în cazul contractului analizat acesta este reprezentat de împrumutul în bani, deci fără să existe obligația legală de precizare a sumelor ce se vor împrumuta ulterior.

În ceea ce privește interpretarea, de asemenea legală, potrivit căreia „Cantitatea obiectului poate fi necertă", contestatoarea reține că se aplică atunci când determinarea ei nu este posibilă la data încheierii contractului, cum este cazul contractului analizat, unde nu era posibil să fie cunoscute cu exactitate necesitățile unității privind mărimea resurselor financiare corespunzătoare fiecărei etape ulterioare încheierii contractului de împrumut.

Totodată, se menționează că o persoană fizică nu deschide sub nici-un motiv o linie de credit în favoarea altei persoane fizice sau juridice, nefiind în ipostaza unei unități bancare.

Societatea contestatoare concluzionează că în funcție de cele prezentate se poate constata cu ușurință că în cazul contractului de împrumut analizat sunt îndeplinite condițiile impuse de Codul civil, și în consecință este valid.

Ca un element suplimentar, contestatoarea aduce în atenție și prevederea legală conform căreia contractul, fiind un act juridic care reprezintă voința părților, potrivit art. 2 din Decretul nr. 167/1958 privind prescripția extinctivă, „nulitatea acestuia poate fi invocată prin acțiune sau prin excepție”, instanța de judecată fiind singura care are competența materială necesară stabilirii validității sau nulității unui act juridic.

Un alt element suplimentar prezentat în contestație este argumentul folosit de către inspectorii fiscali potrivit căruia cheltuielile cu dobânda aferente anului 2003 sunt stabilite nedeductibile potrivit art. 948 din Codul civil. S-a făcut și precizarea că niciodată contractul nu a fost și nu este document justificativ ci un act juridic.

Prin Raportul de inspecție fiscală nr. xxx, organele de control ale activității de inspecție fiscală a D.G.F.P. Dolj au contestat următoarele:

S.C. xxx a încheiat, începând cu data de 01.07.1997, un contract cu dl xxx prin care acesta acorda un împrumut „, pe măsură ce necesitățile de lichidități ale societății o impun” pe o perioadă de 10 ani, fără menționarea cuantumului sumei împrumutate. Prin actul adițional încheiat în data de 27.12.1999 s-a stabilit că împrumutul este purtător de dobândă începând cu data de 01.01.2000 la nivelul dobânzilor active ale băncilor, comunicat de B.N.R. iar prin actul adițional nr. 2/30.06.2002 s-a stabilit dobânda lunară la nivelul veniturilor lunare din dobânzi plus 10% din celelalte venituri dar nu mai mult decât dobânda B.N.R.

Din analiza contractului de împrumut organele fiscale au stabilit că, în conformitate cu prevederile art. 948 din Codul civil și a art. 8 din O.G. nr. 9/2000 privind nivelul dobânzii legale pentru obligații bănești, pentru a fi valid acesta „, trebuia să aibă menționat cuantumul sumei care face obiectul împrumutului, precum și faptul că dobânda se poate calcula asupra cuantumului sumei împrumutate.”

Inspectorii fiscali au considerat cheltuielile cu dobânda, înregistrate de societatea comercială pe perioada verificată în sumă de xxx lei, ca nedeductibile în conformitate cu prevederile articolului 4 alin.6 lit. j) din O.G. nr. 70/1994 privind impozitul pe profit, cu modificările și completările ulterioare, articolului 9 alin.7 lit. j) din Legea nr. 414/2002 privind impozitul pe profit și articolului 21 alin. 4 lit. f) din Legea nr 571/2003 privind Codul fiscal, au recalculat situația impozitului pe profit și au stabilit un impozit pe profit corespunzător suplimentar contestat în sumă de xxx lei, pentru care au calculat dobânzi în sumă de xxx lei și penalități de întârziere aferente în sumă de xxx lei, de asemenea contestate.

Luând în considerare constatările organelor de inspecție fiscală, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative invocate de organele de inspecție fiscală și de societatea , se rețin următoarele:

Perioada verificată: 01.04.2002 - 30.09.2004.

În fapt, în ședința adunării generale a asociaților S.C. xxx din data de 30.06.1997 s-a analizat și s-a decis ca societatea, în vederea desfășurării în condiții normale a activității, să contracteze obținerea unui împrumut în lei de la administratorul firmei xxx. În contractul de împrumut încheiat între părți în data de 30.06.1997, neînregistrat la societate, se stipulează că obiectul contractului îl reprezintă acordarea de către dl. xxx a unui împrumut către S.C. xxx pe o perioadă de 10 ani, începând cu data de 01.07.1997, iar suma împrumutată va fi depusă pe măsură ce necesitățile de lichidități ale societății o impun.

Prin actul adițional încheiat în data de 27.12.1999 s-a stabilit că împrumutul acordat este purtător de dobândă începând cu data de 01.01.2000 la nivelul dobânzilor active ale băncilor, comunicat de B.N.R.

Conform actului adițional nr. 2/30.06.2002 dobânda lunară s-a stabilit la nivelul veniturilor lunare din dobânzi plus 10% din celelalte venituri, dar nu mai mult decât dobânda B.N.R.

Pe perioada verificată, S.C. xxx a calculat și înregistrat în evidența contabilă pe cheltuieli dobânda aferentă sumelor împrumutate de xxx lei, cheltuieli pe care le-a considerat deductibile la calculul profitului impozabil.

Organele de inspecție fiscală au stabilit că respectivul contract de împrumut nu îndeplinește condiția esențială pentru validare care se referă la „un obiect determinat” prevăzută de art. 948 din Codul civil, și că nu respectă prevederile art. 8 din Ordonanța Guvernului nr. 9/2000 privind nivelul dobânzii legale pentru obligații bănești, deoarece „trebuia să aibă menționat cuantumul sumei care face obiectul împrumutului, precum și faptul că dobânda se poate calcula asupra cuantumului sumei împrumutate.”

Ca urmare, au considerat cheltuielile cu dobânda înregistrată pe perioada verificată nedeductibile, conform art. 4 alin. 6 lit. j) din Ordonanța Guvernului nr. 70/1994 privind impozitul pe profit, republicată, cu modificările ulterioare, a art. 9 alin. 7 lit. j) din Legea nr. 414/2002 privind impozitul pe profit și art. 21 alin. 4 lit. f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, și au recalculat profitul impozabil și au stabilit impozit pe profit suplimentar ce a fost contestat, pentru care au calculat dobânzi și penalități de întârziere aferente, de asemenea contestate.

Trebuie menționat că în literatura juridică de specialitate nu s-a întocmit un model de contract de împrumut cu dobândă pentru sumele de bani cu care un asociat și-a împrumutat societatea comercială, astfel că pentru cazurile răzlețe de astfel de contracte s-a urmărit mai mult ca acestea să cuprindă condițiile esențiale prevăzute de Codul civil pentru validitatea în general a contractelor.

Conform art. 942 din Codul civil „Contractul (sau convenția) este acordul între două sau mai multe persoane spre a constitui sau o stinge între dânșii un raport juridic”.

El se întemeiază pe voința liberă și nesilită a părților egale în drepturi.

Împrumutul cu dobândă, reglementat de dispozițiile art. 1587 - 1590 din Codul civil, este un contract de împrumut cu titlu oneros. Obiectul său, în principiu, îl constituie o sumă de bani, care se împrumută cu obligația pentru împrumutat să restituie suma, plus o altă sumă numită dobândă, pentru folosința sumei de bani împrumutată.

În actul de control se susține despre contractul de împrumut încheiat că nu este valabil (valid) întrucât nu respectă condiția esențială privitoare la „un obiect determinat”, respectiv că în acest contract trebuia prevăzut cuantumul sumei împrumutate.

Referitor la această susținere a organelor de inspecție fiscală trebuie avut în vedere și art. 964 din Codul civil, care precizează că: „Obligațiunea trebuie să aibă de obiect un lucru determinat, cel puțin în speța sa. Cantitatea obiectului poate fi necertă, de este posibilă determinarea sa.”

În contractul de împrumut nu s-a precizat suma de bani ce va fi împrumutată societății, având în vedere că aceasta, așa cum se stipulează în contract, va fi depusă „pe măsură ce necesitățile de lichidități ale societății o impun.”

Legat de acest fapt trebuie precizat că în contract nu se prevede nici modul de restituire a sumelor împrumutate societății, și nici nu s-a anexat la contract un grafic cu sumele împrumutate pe termene și, de asemenea, cele care urmau să fie restituite de către societate.

Societatea comercială are și Actul adițional nr. 1 încheiat în data de 02.07.1997, dat în copie xerox și organului de soluționare, în care se precizează că împrumutul „va fi în sumă maximă de xxx lei și că „dobânda aferentă sumelor efectiv împrumutate firmei se va stabili ulterior pe bază de act adițional în măsura în care va fi solicitată”, dar nu este amintit nici în raportul de inspecție fiscală încheiat, nici în contestația formulată și depusă la organul fiscal competent.

Contractul de împrumut analizat nu cuprinde obligații complete și măsuri stabilite în cazul neexecutării lor, prevăzute într-un contract clasic, având în vedere că s-a realizat între

societatea comercială și asociatul administrator al acesteia și avea ca scop principal împrumutul cu sume de bani a societății comerciale în funcție de necesitățile acesteia și posibilitățile împrumutantului.

Conform art. 969 din Codul civil „convențiunile legal făcute au putere de lege între părțile contractante” și „n-au efect decât între părțile contractante”, potrivit art. 973 din același cod, deci n-au efecte față de terțe persoane.

De asemenea, conform art. 2 din Decretul nr. 167/1958 privind prescripția extinctivă, republicat, „nulitatea unui act juridic poate fi invocată oricând, fie pe cale de acțiune, fie pe cale de excepție”, deci nulitatea poate fi invocată de părțile interesate și asupra ei se pronunță instanța judecătorească competentă. Nulitatea se îndreaptă împotriva efectelor actului juridic, nu a actului ca atare, pentru că nu actul în sine, ci efectele lui contravin legii.

Prin actul de control nu s-a demonstrat care efecte ale contractului de împrumut încheiat între cele două părți contravin legii.

În raportul de inspecție fiscală se mai impută contractului de împrumut și faptul „că dobânda se poate calcula asupra cuantumului sumei împrumutate”, așa cum prevede art. 8 din Ordonanța Guvernului nr. 9/2000 privind nivelul dobânzii legale pentru obligații bănești.

Organele de inspecție fiscală nu au observat că în contractul de împrumut nu s-a prevăzut plata unor dobânzi de către societatea comercială pentru împrumutul acordat, precizarea că împrumutul acordat este purtător de dobândă începând cu data de 01.01.2000 s-a făcut în actul adițional încheiat între părțile contractante în data de 27.12.1999.

În stabilirea ca nedeductibile a cheltuielilor cu dobânda, organele de inspecție fiscală invocă următoarele prevederi legale:

- pentru perioada 01.04. - 30.06.2002 - Ordonanța Guvernului nr. 70/1994 privind impozitul pe profit, cu modificările și completările ulterioare, art. 4, alin. (6), care prevede:

„(6) În înțelesul alin. (1) cheltuielile nedeductibile sunt:

j) orice cheltuieli făcute în favoarea acționarilor sau a asociaților, inclusiv dobânzile plătite în cazul contractelor civile, în situația în care nu sunt impozitate la persoana fizică;”

Din această prevedere legală rezultă că cheltuielile făcute de societatea comercială în favoarea asociatului său cu dobânzile plătite în baza contractului de împrumut sunt nedeductibile în cazul în care nu sunt impozitate la persoana fizică (asociat).

Deși controalele anterioare au verificat modul de evidențiere, calculare și virare a impozitului pe venit din dobânzi, la actualul control nu s-a precizat, cu ocazia stabilirii caracterului nedeductibil al dobânzilor, dacă au fost calculate și virate la bugetul de stat impozitele aferente. În acest sens, se menționează că prin Raportul de inspecție fiscală nr. 5564/15.11.2004, încheiat de aceleași organe de inspecție fiscală, se precizează că pe perioada verificată (01.07.2002 - 30.09.2004) societatea a evidențiat și calculat corect impozitul pe venitul din dobânzi, nu s-au calculat debite suplimentare și nu s-a stabilit restanță la 30.09.2004.

- pentru perioada 01.07.2002 - 31.12.2003 - Legea nr. 414/2002 privind impozitul pe profit, art. 9 alin. (7), care prevede:

„(7) Potrivit prezentei legi, cheltuielile nedeductibile sunt:

j) cheltuielile înregistrate în contabilitate care nu au la bază un document justificativ, potrivit Legii contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii;”

Pentru perioada următoare (01.07.2002 - 30.09.2004), organele de inspecție fiscală au motivat stabilirea nedeductibilității cheltuielilor cu dobânzile înregistrate de societate printr-o altă cauză, respectiv că aceste cheltuieli nu au la bază documente justificative, potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunilor.

Organele de inspecție fiscală au invalidat contractul de împrumut încheiat între părți și au stabilit și faptul că acesta nu îndeplinește condițiile de document justificativ, potrivit legii.

Conform art. 942 din Codul civil contractul este acordul între persoane pentru constituirea sau stingerea unui raport juridic. Dicționarul juridic definește raportul juridic ca relație socială cu conținut patrimonial stabilită între părți juridice egale și reglementată printr-o normă juridică.

Ca atare, contractul, constituind voința persoanelor pentru crearea, modificarea și stingerea raportului juridic, constituie un act juridic, nu un document justificativ, cum rezultă din raportul de inspecție fiscală contestat.

Potrivit Legii contabilității nr. 82/1991, orice operațiune patrimonială se consemnează în momentul efectuării ei într-un înscris care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.

Prin urmare, documentul justificativ, ca document de evidență economică în care se consemnează fenomenele și procesele economice care se produc în unitate, sunt formulare tipizate, comune pe economie, cu sau fără regim special de tipărire, înseriere și numerotare, privind activitatea financiară și contabilă, reglementate prin Hotărârea Guvernului nr. 831/1997 și Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 425/1998.

În concluzie se reține că nu se poate face confuzie între contractul de împrumut și documentul justificativ, având în vedere că actul juridic, reprezentat de contractul de împrumut se întocmește în baza unor norme juridice și reflectă raporturi juridice, pe când documentul justificativ reflectă operațiuni patrimoniale din societatea comercială și se întocmesc în baza legislației economice.

În contextul celor prevăzute mai sus, se reține că organele de inspecție fiscală au făcut un control de formă, limitându-se la invalidarea contractului de împrumut încheiat între părțile contractante și, pe această bază, să-l considere că nu îndeplinește condițiile de document justificativ și, ca urmare, societatea nu are dreptul la deducerea cheltuielilor cu dobânzile înregistrate în evidența contabilă aferente împrumutului.

Organele de inspecție fiscală nu au analizat modul cum s-au înregistrat în evidența contabilă a societății sumele depuse de asociat drept împrumut și cum s-au folosit acestea pentru activitatea societății, precum și legalitatea stabilirii dobânzilor pentru sumele împrumutate de către societate, a restituirii împrumutului și a plății dobânzilor calculate.

În drept, potrivit art. 185 alin. (3) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, „Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare.”

Referitor la susținerea din contestație referitoare la a doua verificare făcută și de aceeași inspectorii fiscali „a cheltuielilor cu dobânzile și implicit a împrumutului la care acestea se referă” nu este întemeiată, având în vedere că la precedentul control s-a făcut verificarea modului de calcul, evidență și plată a impozitului pe venitul din dobânzi, care este alt impozit datorat bugetului de stat față de impozitul pe profit contestat.

În baza considerentelor reținute și având în vedere prevederile art. 185 alin. (3) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, se:

D E C I D E

Desființarea parțială a Raportului de inspecție fiscală nr. xxx, cap. III - Impozitul pe profit- și corespunzător Decizia de impunere nr. xxx, pentru baza impozabilă a impozitului pe profit în sumă de xxx lei, precum și pentru obligațiile fiscale suplimentare în sumă totală de xxx lei, din care xxx lei impozit pe profit, xxx lei dobânzi aferente și xxx lei penalități de întârziere aferente, urmând ca organele de inspecție fiscală, altele decât cele care au încheiat raportul de inspecție contestat, să încheie un nou act de control pentru acest capitol care să vizeze strict aceeași perioadă, conform celor reținute în prezenta decizie.