

Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Arad a fost sesizată de către Activitatea de Inspecție Fiscală Arad cu adresa nr....., înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Arad sub nr.asupra contestației formulate de

S.C. X S.R.L înregistrată la Activitatea de Inspecție Fiscală Arad sub nr.și a procedat la analizarea dosarului cauzei, constatând următoarele:

Societatea comercială X S.R.L. formulează contestație împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr....., a Raportului de inspecție fiscală nr.emise de Activitatea de Inspecție Fiscală Arad precum și a Notei privind compensarea obligațiilor fiscale nr.dinemisă de Administrația Financiară pentru Contribuabili Mijlocii Arad solicitând anularea în parte a acestora respectiv a Deciziei de impunere nr.și a Raportului de inspecție fiscală nr.pentru suma totală de ... lei din carelei impozit pe profit șilei majorări de întârziere aferente și anularea în totalitate a Notei privind compensarea obligațiilor fiscale nr.pentru suma delei.

Referitor la capătul de cerere din contestația formulată de S.C. X S.R.L. împotriva Raportului de inspecție fiscală nr.încheiat de către organe de control din cadrul Activității de Inspecție Fiscală Arad, s-au reținut următoarele:

În drept, Codul de Procedură Fiscală, republicat prevede:

“ **ART. 85**

Stabilirea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat

(1) Impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat se stabilesc astfel:

a) prin declarație fiscală, în condițiile art. 80 alin. (2) și art. 84 alin. (4);

b) prin decizie emisă de organul fiscal, în celelalte cazuri.

ART. 86

Decizia de impunere

(1) Decizia de impunere se emite de organul fiscal competent. Organul fiscal emite decizie de impunere ori de câte ori acesta modifică baza de impunere.

(2) Pentru creanțele administrate de Ministerul Finanțelor Publice prin Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin ordin al ministrului

finanțelor publice se pot stabili și alte competențe pentru emiterea deciziilor de impunere ca urmare a inspecției fiscale.

(3) Decizia de impunere se emite, dacă este necesar, și în cazul în care nu s-a emis decizie referitoare la baza de impunere potrivit art. 87. [...]

ART. 87

Forma și conținutul deciziei de impunere

Decizia de impunere trebuie să îndeplinească condițiile prevăzute la art. 43.[...]"

coroborat cu art. 106 din Hotărârea Guvernului nr. 1.050 din 1 iulie 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală:

"ART. 106

Raportul privind rezultatul inspecției fiscale

(1) Rezultatul inspecției fiscale va fi consemnat într-un raport scris, în care se vor prezenta constatările inspecției, din punct de vedere faptic și legal.

(2) Dacă, ca urmare a inspecției, se modifică baza de impunere, raportul întocmit va sta la baza emiterii deciziei de impunere. În cazul în care baza de impunere nu se modifică, acest fapt va fi comunicat în scris contribuabilului.

[...]

Norme metodologice:

106.1. Rezultatul inspecției fiscale generale sau parțiale va fi consemnat într-un raport de inspecție fiscală.

106.2. La raportul privind rezultatele inspecției fiscale se vor anexa, ori de câte ori este cazul, actele privind constatările preliminare, cum sunt procesele-verbale încheiate inclusiv cu ocazia controalelor inopinate și/sau încrucișate și orice alte acte.

106.3. Raportul de inspecție fiscală se semnează de către organele de inspecție fiscală, se verifică și se avizează de șeful de serviciu. După aprobarea raportului de către conducătorul organului de inspecție fiscală, se va emite decizia de impunere de către organul fiscal competent teritorial.

106.4. Modelul și conținutul raportului privind rezultatul inspecției fiscale se aproba prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală."

Competența de soluționare conferită de art. 205 și următoarele din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, este limitată astfel:

"ART. 205

Posibilitatea de contestare

(1) *Împotriva titlului de creanță, precum și împotriva altor acte administrative fiscale se poate formula contestație potrivit legii. (...)*

(3) *Baza de impunere și impozitul, taxa sau contribuția stabilite prin decizie de impunere se contestă numai împreună.*

(4) *Pot fi contestate în condițiile alin. (3) și deciziile de impunere prin care nu sunt stabilite impozite, taxe, contribuții sau alte sume datorate bugetului general consolidat.*

(5) *În cazul deciziilor referitoare la baza de impunere, reglementate potrivit art. 89 alin. 1, contestația se poate depune de orice persoană care participă la realizarea venitului.*

(6) *Bazele de impunere constatate separat într-o decizie referitoare la baza de impunere pot fi atacate numai prin contestarea acestei decizii.”.*

Având în vedere că raportul de inspecție fiscală pe care petenta îl contestă este raportul în care au fost prezentate constatările inspecției, din punct de vedere faptic și legal, raport ce a stat la baza emiterii deciziei de impunere, conform dispozițiilor legale mai sus citate în temeiul Titlului IX din Codul de procedură fiscală, republicat, Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Arad se va pronunța asupra deciziei de impunere, decizie ce a fost emisă în baza raportului de inspecție fiscală, în situația în care, în Ordinul nr. 972/2006 privind aprobarea formularului "Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală" se precizează expres posibilitatea de a contesta Decizia de impunere, astfel:

« La prezenta Decizie de impunere se anexează Raportul de inspecție fiscală care, împreună cu anexele, conține pagini. În conformitate cu art. 205 și art. 207 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, împotriva sumelor de plată și sau aprobate la rambursare se poate face contestație, care se depune, în termen de 30 zile de la comunicare, la organul fiscal emitent, sub sancțiunea decăderii. Prezenta reprezintă titlu de creanță. »

În condițiile în care Decizia de impunere este titlu de creanță care devine executoriu, aceasta fiind opozabilă petentei și aceasta fiind cea care produce efecte față de petentă și nu raportul de inspecție fiscală în care doar sunt consemnate constatările inspecției fiscale, pentru capătul de cerere privind contestația formulată de S.C. X S.R.L. împotriva Raportului de inspecție fiscală nr....., contestația urmează a fi respinsă ca inadmisibilă.

Referitor la contestația formulată de S.C. X S.R.L. împotriva Deciziei de impunere nr.privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală Arad, s-au reținut următoarele:

Societatea comercială X S.R.L. formulează contestație împotriva Deciziei de impunere nr.privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală și solicită anularea parțială a acesteia în ceea ce privește suma totală delei reprezentândlei impozit pe profit șilei majorări de întârziere aferente acestuia.

Contestația a fost depusă în termenul legal de depunere prevăzut de art. 207 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată.

Contestația a fost formulată de reprezentantul legal al societății petente, Cabinete de avocat asociate.....

În condițiile în care la dosarul cauzei nu a fost depusă împuternicirea avocațială în original, în considerarea prevederilor art. 7 și art. 206 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicat Biroul Soluționare Contestații a solicitat petentei, prin adresa nr. 18905/26.05.2011 să completeze dosarul contestației cu originalul împuternicirii avocațiale.

Prin adresa FN înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Arad sub nr.societatea petentă a completat dosarul contestației depunând împuternicirea avocațială în original.

Fiind îndeplinită procedura de formă, s-a trecut la soluționarea pe fond a contestației:

I. Societatea petentă formulează contestație împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală Arad și solicită anularea acesteia, invocând în susținerea contestației următoarele motive:

- cu privire la mijloacele fixe amortizabile, din verificarea efectuată s-a constatat că o parte din utilajele societății au fost amortizate deși au fost predate cu titlu gratuit spre folosință în baza contractelor de comodat nr.și nr.încheiate cu S.C. M S.R.L. iar o parte au fost puse la dispoziția societăților care au prestat servicii constând în construcții hale la sediul petentei;

- societatea a înregistrat cheltuieli reprezentând amortizarea acestor mijloace fixe în sumă totală de lei în cursul anului 2007, în sumă totală delei în cursul anului 2008 respectiv în sumă totală delei în cursul anului 2009 până la momentul ieșirii din gestiune a acestor mijloace fixe prin vânzarea lor, cheltuieli care au fost considerate nedeductibile fiscal de către organele de control pe motiv că nu au fost efectuate în scopul realizării de venituri conform art. 19 alin. 1 coroborat cu art. 21 alin. 3 lit. i) din Legea nr. 571/2003 și cu pct. 22 din H.G. nr. 44/2004;

- societatea invocă prevederile art. 11 din Legea nr. 15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale precizând că în categoria contractelor de închiriere se încadrează și contractul de comodat iar agenții economici au obligația să calculeze, să înregistreze în contabilitate și să recupereze uzura fizică și morală a mijloacelor fixe, pentru refacerea capitalului angajat;

- de asemenea, consideră că darea în folosință gratuită a mijloacelor fixe este indirect destinată realizării de venituri deoarece petenta a închiriat spații de producție societății M S.R.L. iar locatarul S.C. M S.R.L. a fost de acord să închirieze spațiile în schimbul unei chirii substanțiale cu condiția de a folosi în comodat mijloacele fixe existente în spațiile respective;

- cu privire la contractul de împrumut FN/2006 încheiat cu V din Panama, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea petentă a efectuat reevaluarea datoriilor în valută conform pct. 59 alin. 1 din OMF nr. 1752/2005 utilizând cursul de schimb comunicat de BNR și valabil la data încheierii exercițiului financiar și a înregistrat pe cheltuieli financiare sumele respective. Din aceste cheltuieli, societatea a considerat o parte ca fiind deductibile fiscal la calculul profitului impozabil așa după cum rezultă din declarațiile privind impozitul pe profit;

- societatea petenta consideră că organele de inspecție fiscală în mod greșit au considerat nedeductibile fiscal cheltuielile cu dobânzile și diferențele de curs valutar care sunt generate în cadrul contractului de împrumut încheiat cu V din Panama aferente anului 2007, 2008, 2009 și 2010 deoarece petenta consideră că respectivul contract de împrumut încheiat este unul pe termen scurt;

- petenta susține că în data de 15.06.2006 a semnat un act adițional la contractul de împrumut FN din data de 2006 care modifică art. 3 din contract în sensul că termenul de restituire al împrumutului este de 12 luni începând să curgă de la data creditării contului debitorului astfel încât sumele creditate pe ani fiscali sunt în anul 2006 în sumă deEuro cu termen de rambursare de 12 luni, în anul 2007 în sumă deEuro cu termen de rambursare de 12 luni, în anul 2008 în sumă deEuro cu termen de rambursare de 12 luni, în anul 2009 în sumă deEuro cu termen de rambursare de 12 luni respectiv în anul 2010 în sumă deEuro cu termen de rambursare de 12 luni, aspect din care rezultă că termenul de rambursare a fiecărei sume nu este mai mare de un an;

- petenta descrie modul în care a procedat la calculul impozitului pe profit și motivele pentru care consideră corect acest calcul.

În raport de cele prezentate mai sus, societatea petentă solicită admiterea contestației și anularea parțială a actului atacat în ceea ce

privește impozitul pe profit stabilit suplimentar și majorările de întârziere aferente.

II. Urmare verificării efectuate, pe baza datelor și documentelor prezentate de societate, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

- o parte din utilajele societății au fost predate cu titlu gratuit spre folosință în baza contractelor de comodat nr.....2006 și nr.....2007 încheiate cu S.C. M S.R.L. iar o parte au fost puse la dispoziția societăților care au prestat servicii constând în construcții hale la sediul S.C. X S.R.L. din localitatea Ș, jud.Arad;

- societatea a înregistrat în cursul anului 2007 cheltuieli cu amortizarea aferentă acestor mijloace fixe în sumă totală delei; în cursul anului 2008 în sumă totală delei și în cursul anului 2009 până la momentul ieșirii din gestiune a acestora prin vânzarea lor, în sumă totală delei;

- organele de inspecție fiscală au considerat nedeductibile din punct de vedere fiscal sumele înregistrate în contul 681.01 „Cheltuieli privind amortizarea imobilizărilor”, considerându-le ca și cheltuieli înregistrate în contabilitate care nu sunt efectuate în scopul realizării de venituri conform prevederilor art. 19, alin. 1 coroborat cu art.21, alin.3, lit.i din Legea nr.571/2003 cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.22 din H.G. nr. 44/2004 cu completările și modificările ulterioare;

- referitor la contractul de împrumut FN/2006 încheiat de către S.C. X SRL cu V Panama organele de control au constatat că valoarea acestuia în sumă de EUR a fost înregistrată în contul 167.1 „Alte împrumuturi și datorii asimilate”;

- la punctul 3 „Termenul și restituirea împrumutului” se prevede că termenul împrumutului este de 12 luni cu începere de la data semnării contractului iar în cazul în care nu este posibilă restituirea împrumutului în termenul de 12 luni prevăzut mai sus, contractul de împrumut se prelungește în mod automat cu o altă perioadă de 12 luni fără a depăși termenul maxim de 5 ani de la data încheierii contractului;

- până la momentul finalizării raportului de inspecție fiscală nu a fost rambursată nici o sumă din împrumutul acordat;

- organele de inspecție fiscală au constatat că dobânzile și diferențele de curs valutar care sunt generate în cadrul contractului de împrumut încheiat cu V Panama sunt aferente unui împrumut cu termen de rambursare mai mare de un an și se supun prevederilor art. 23 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal cu completările și modificările ulterioare, respectiv pct.63 din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, astfel că sunt nedeductibile la calculul profitului impozabil, deoarece gradul de

îndatorare al petentei este negativ sau mai mare decât 3 (negativ în speța analizată).

- organele de inspecție fiscală au procedat la calculul capitalului propriu după formula $\text{Capital propriu} = \text{capital social} + \text{rezerve legale} + \text{profit nedistribuit} + \text{rezultatul exercițiului}$, rezultând următoarele:

➤ **Pentru anul 2007**

Capitalul propriu =

Deoarece capitalul propriu la data de 31.12.2007 este negativ cheltuielile cu pierderea netă din diferențele de curs valutar în sumă totală de lei sunt nedeductibile, în perioada de calcul a impozitului pe profit, urmând să se reporteze în perioada următoare.

Întrucât din această sumă, societatea a considerat ca și nedeductibilă din punct de vedere fiscal doar suma delei, organele de inspecție fiscală au stabilit cheltuieli nedeductibile fiscal la calculul profitului impozabil suma delei reprezentând diferența dintre totalul cheltuielilor cu diferențele de curs nefavorabile înregistrate delei șilei adică cheltuielile cu diferențele de curs considerate ca nedeductibile de către societate.

➤ **Pentru anul 2008**

Capitalul propriu = Deoarece capitalul propriu la data de 31.12.2008 este negativ, cheltuielile cu pierderea netă din diferențele de curs valutar în sumă totală de 1.230.101 lei sunt nedeductibile la calculul impozitului pe profit, urmând să se reporteze în perioada următoare.

Societatea a considerat ca și nedeductibilă din punct de vedere fiscal suma delei astfel că, organele de inspecție fiscală au stabilit ca și cheltuială nedeductibilă fiscal diferența în suma delei (.....lei).

În anul 2008, societatea a luat în considerare la determinarea profitului impozabil, cheltuielile cu dobânzile pe care le-a considerat nedeductibile în suma delei, față de suma delei, înregistrată în contul 666 „Cheltuieli privind dobânzile”, diferența delei fiind stabilită ca nedeductibilă de către organele de inspecție fiscală.

De asemenea, pentru anul 2008 organele de control au asimilat cheltuielilor nedeductibile fiscal suma delei reprezentând cheltuielile cu dobânzile și diferențele de curs valutar stabilite nedeductibile în anul 2007, societatea neavând dreptul de a prelua aceste cheltuieli în anul 2008.

➤ **Pentru anul 2009**

Capitalul propriu =Întrucât capitalul propriu la data de 31.12.2009 este negativ cheltuielile cu pierderea netă din diferențele de curs valutar în sumă totală delei sunt nedeductibile, urmând să se reporteze în perioada următoare (când condițiile prevăzute la art.23 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal cu completările și modificările ulterioare vor fi îndeplinite).

Organele de control au constatat că, în anul 2009 societatea petentă a considerat ca și nedeductibilă din punct de vedere fiscal suma delei reprezentând cheltuieli cu diferențele de curs valutar, mai mult culei decât suma pe care avea obligația de a o declara nedeductibilă din punct de vedere fiscal.

În consecință, organele de inspecție fiscală au stabilit că societatea are drept de deducere pentru diferența în sumă delei considerată ca și nedeductibilă fiscal de către societate la 31.12.2009.

➤ **Pentru anul 2010**

Capitalul propriu =

Întrucât capitalul propriu la data de 30.09.2010 este negativ cheltuielile cu pierderea netă din diferențele de curs valutar în sumă totală delei sunt nedeductibile, urmând a fi reportate în perioada următoare (când societatea va îndeplini condițiile legale).

În condițiile în care societatea a considerat ca și nedeductibilă din punct de vedere fiscal doar suma delei, organele de inspecție fiscală au stabilit diferența în suma delei ca fiind cheltuială nedeductibilă din punct de vedere fiscal la calculul profitului impozabil.

Pe lângă aceste aspecte, organele de control au constatat și alte deficiențe ale modului de calcul al profitului impozabil, redate la punctele 3) - 6) ale deciziei de impunere atacate, aspecte pe care petenta nu le contestă.

Urmare deficiențelor constatate, organele de control au procedat la recalcularea profitului impozabil aferent perioadei 01.01.2007 – 30.09.2010 rezultând un debit suplimentar reprezentând impozit pe profit în sumă totală delei iar pentru neplata la termenul legal al acestuia au fost calculate majorări de întârziere în sumă delei.

III. Având în vedere susținerile contestatoarei, documentele depuse la dosarul cauzei, constatările organelor de inspecție fiscală și actele normative invocate de contestatoare și de organele de inspecție fiscală, se reține că Ministerul Finanțelor Publice prin Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Arad este investit a se pronunța dacă în mod corect și legal, organele de inspecție fiscală din cadrul Activității de Inspecție Fiscală Arad au stabilit că petenta datorează suma totală delei reprezentândlei impozit pe profit șilei majorări de întârziere aferente acestuia.

1). Referitor la capătul de cerere privind deductibilitatea fiscală la calculul profitului impozabil a cheltuielilor cu amortizarea mijloacelor fixe ce fac obiectul contractelor de comodat cu titlu gratuit respectiv au fost puse la dispoziția altor societăți, s-au reținut următoarele:

În fapt, în baza contractelor de comodat nr.....2006 și nr.....2007 încheiate cu S.C. X S.R.L. societatea petentă a predat spre folosință cu titlu gratuit o parte din utilajele societății iar o parte, conform declarațiilor petentei au fost puse la dispoziția societăților care au prestat servicii constând în construcții hale la sediul S.C. X S.R.L. din localitatea Ș, jud.Arad.

Pentru aceste mijloace fixe, în cursul anului 2007 societatea petentă a înregistrat cheltuieli cu amortizarea în sumă totală delei, în cursul anului 2008 în sumă totală delei și în cursul anului 2009 până la momentul ieșirii din gestiune a acestora prin vânzare, în sumă totală delei.

În drept, conform prevederilor art. 19 alin.1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“(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.[...]

De asemenea, potrivit art.21 alin.(1) din același act normativ:

“(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.”

Potrivit prevederilor legale invocate mai sus, se reține că pentru ca o cheltuială să fie deductibilă la calculul profitului impozabil trebuie să fie aferentă veniturilor realizate.

Art.21 alin.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă de la 01.01.2007, stipulează:

“Următoarele cheltuieli au deductibilitate limitată:

(...)

i) amortizarea, în limita prevăzută la art. 24;”

- art. 24 alin.2 și alin. (11) lit.a) din Legea nr. 571/2003 cu modificările și completările ulterioare:

„(2) Mijlocul fix amortizabil este orice imobilizare corporală care îndeplinește cumulativ următoarele condiții:

a) este deținut și utilizat în producția, livrarea de bunuri sau în prestarea de servicii, pentru a fi închiriat terților sau în scopuri administrative; (...)

(11) Amortizarea fiscală se calculează după cum urmează:

a). *începând cu luna următoare celei în care mijlocul fix amortizabil se pune în funcțiune;*"

iar conform pct.70² din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 cu completările și modificările ulterioare, se reține că:

„ Pct. 70² Pentru perioada în care mijloacele fixe amortizabile nu sunt utilizate cel puțin pe o perioadă de o lună, recuperarea valorii fiscale rămase neamortizate se efectuează pe durata normală de utilizare rămasă, începând cu luna următoare repunerii în funcțiune a acestora, prin recalcularea cotei de amortizare fiscală.”

Din documentele existente la dosarul cauzei a rezultat că mijloacele fixe pentru care societatea petentă a calculat amortizarea nu erau folosite în activitatea proprie de către aceasta, fiind puse la dispoziție cu titlu gratuit altor societăți, fiind evident că, S.C. X S.R.L. diminuea masa profitului impozabil cu înregistrarea la cheltuieli deductibile a unor sume pentru care nu a obținut în contrapartidă venituri în condițiile în care din punct de vedere fiscal, potrivit art. 21 din Codul fiscal, pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

În legătură cu contractele de comodat nr.2006 și nr.....2007 încheiate cu S.C. M S.R.L. se reține că la art. 2 „ Obiectul contractului” este stipulat că „ LOCATORUL închiriază LOCATARULUI cu titlu oneros – gratuit utilajele prevăzute mai jos (...)”.

De altfel, un contract de comodat constă în faptul că o persoană, denumită comodant, acordă unei alte persoane, denumită comodată, **dreptul de folosință temporară asupra bunului cu titlu gratuit**, în cazul de față ambele persoane fiind societăți comerciale.

Din perspectiva comodantului, în cazul de față societatea petentă X S.R.L., întrucât contractul de comodat implică acordarea în mod gratuit a dreptului temporar de folosință asupra unor bunuri deținute de către societate, cheltuielile cu amortizarea bunurilor respective ulterior acordării acestora în comodat respectiv....2006 reprezintă cheltuieli nedeductibile la calculul impozitului pe profit, întrucât această operațiune nu generează și nu va genera venit impozabil, nici cheltuielile aferente nu pot fi considerate deductibile.

Afirmația reprezentantului petentei din contestația formulată că “ În categoria contractelor de închiriere se încadrează și contractul de comodat, contractul de comodat fiind reglementat de Codul civil art. 1560-1575.” face dovada necunoașterii de către aceasta a clasificării contractelor așa cum aceasta este consacrată de doctrina juridică.

Astfel, având în vedere criteriul scopului urmărit de părți la încheierea lor, contractele se clasifică în: contracte cu titlu oneros (art. 945 Cod civil) și contracte cu titlu gratuit (art. 946 Cod civil).

Contractul de închiriere (locațiunea) este un contract prin care o persoană numită locator se obligă să asigure unei alte persoane numită locatar folosința temporară, totală sau parțială, a unui bun în schimbul unei sume de bani sau alte prestații, numită chirie (art. 1411 Cod civil); este prin natura sa un contract cu titlu oneros.

Contractul de comodat este un contract prin care o persoană numită comodant remite spre folosință temporară unei alte persoane, numită comodată, un lucru cu obligația pentru acesta din urmă de a-l restitui în natură, în individualitatea sa (art. 1560 Cod civil); este prin natura sa un contract cu titlu gratuit.

Pe cale de consecință, în virtutea principiului general de drept “ *nemo censitur ignorare legem in propriam turpitudine*” pretenția reprezentantului petentei cum că “ în categoria contractelor de închiriere se încadrează și contractul de comodat, contractul de comodat fiind reglementat de Codul civil art. 1560-1575.” se situează în afara cadrului legal așa cum s-a arătat în cele ce preced.

Mai mult, clauza contractuală înscrisă la art. 2 “ Obiectul contractului “ din contractele nr.....2006 și nr.....2007 încheiate cu S.C. M S.R.L. în care se stipulează că “ Locatorul închiriaza locatarului cu titlu oneros –gratuit utilajele (...)” face dovada existenței în cuprinsul acestor contracte a unei clauze contradictorii deoarece, așa cum s-a demonstrat în cele ce preced un contract poate avea titlu oneros sau titlu gratuit, acești termeni excluzându-se reciproc.

Dorința reprezentantului petentei de a crea aparența existenței unui contract de închiriere (locațiune) când în realitate este vorba de un contract de comodat este infirmată de inserarea în clauzele contractuale a termenului „ gratuit” dar este confirmată de chiar denumirea părților contractuale: locator și locatar, specifice contractului de închiriere (locațiune) precum și de precizarea „ cu titlu oneros”.

Conform regulilor de interpretare a clauzelor contradictorii „ termenii susceptibili de două înțelesuri se interpretează în sensul care rezultă din natura contractului” (art. 979 Cod civil), astfel că în condițiile în care părțile contractante denumite locator și locatar au încheiat contracte „ cu titlu oneros –gratuit” rezultă cu puterea evidenței că deoarece starea de fapt fiscală constatată de organele de inspecție fiscală confirmă că petenta a cedat în mod gratuit folosința utilajelor către locatar, natura juridică a acestor contracte este aceea de comodat și nu cea de închiriere, motiv pentru care pretenția reprezentantului petentei de a beneficia de tratamentul fiscal al deductibilității amortizării mijloacelor fixe concesionate, închiriate, sau date în locație de gestiune, conform art. 11 din Legea nr. 15/1994 se situează în afara cadrului legal; în virtutea principiului general de drept „ *ubi lex non distinguit, nec nos distinguere debemus*” , neputându-se acorda tratamentul fiscal aplicabil amortizării

mijloacelor fixe închiriate, reglementat de norma legală precizată unor mijloace fixe cedate pentru folosință în mod gratuit.

Pe cale de consecință, în mod corect și legal organele de inspecție fiscală au constatat că nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil cheltuielile cu amortizarea mijloacelor fixe pentru care societatea a cedat în mod gratuit dreptul de folosință temporară în baza contractelor de comodat arătate mai sus respectiv pentru care societatea nu a făcut dovada că au participat la realizarea de venituri.

Referitor la afirmațiile petentei din contestație „(...) considerăm că darea în folosință gratuită a mijloacelor fixe este indirect destinată realizării de venituri deoarece petenta a închiriat spații de producție societății M SRL. Locatarul SC M SRL a fost de acord să închirieze spațiile în schimbul unei chirii substanțiale cu condiția de a folosi în comodat mijloacele fixe existente în spațiile respective.” acestea nu au putut fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei, în condițiile în care societatea petentă nu a probat cu documente de natura mijloacelor de probă reglementate de Codul de procedură fiscală aceste afirmații, iar conform prevederilor art. 65 din Codul de procedură fiscală, republicat,:

„ART. 65

Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

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

Având în vedere cele precizate mai sus, prevederile legale incidente în cauză, documentele existente la dosarul cauzei, se reține că S.C. X S.R.L. nu face dovada că mijloacele fixe pentru care a calculat amortizarea în sumă totală delei în cursul anului 2007, în sumă totală delei în cursul anului 2008 și delei în cursul anului 2009 și a inclus aceste cheltuieli în categoria cheltuielilor deductibile fiscal la calculul profitului impozabil au fost folosite în scopul realizării de venituri impozabile, motiv pentru care, pentru acest capăt de cerere se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de societate.

2). În legătură cu capătul de cerere privind deductibilitatea fiscală la calculul profitului impozabil a cheltuielilor cu diferențele de curs valutar aferente împrumutului contractat în baza contractului de împrumut FN/2006 încheiat cu V Panama, s-au reținut următoarele:

În fapt, societatea petentă a încheiat cu V Panama contractul de împrumut FN/2006 valoarea împrumutului fiind în sumă deEUR, înregistrată în contul 167.1 „Alte împrumuturi și datorii asimilate”

Conform punctului 3 al contractului de împrumut „Termenul și restituirea împrumutului” a rezultat că termenul împrumutului este de 12

luni cu începere de la data semnării contractului iar în cazul în care nu este posibilă restituirea împrumutului în termenul de 12 luni prevăzut mai sus, contractul de împrumut se prelungește în mod automat cu o altă perioadă de 12 luni fără a depăși termenul maxim de 5 ani de la data încheierii contractului.

Urmare verificării efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat că până la momentul finalizării raportului de inspecție fiscală societatea nu a restituit nici o sumă din împrumutul acordat.

În drept, în ceea ce privește reevaluarea datoriilor în valută sunt aplicabile prevederile pct.59 alin.1 lit.a din OMFP 1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene:

“ 59. - (1) La fiecare dată a bilanțului:

a) Elementele monetare exprimate în valută (disponibilități și alte elemente asimilate, cum sunt acreditivele și depozitele bancare, creanțe și datorii în valută) trebuie evaluate și raportate utilizând cursul de schimb comunicat de Banca Națională a României și valabil la data încheierii exercițiului financiar. Diferențele de curs valutar, favorabile sau nefavorabile, între cursul de la data înregistrării creanțelor sau datoriilor în valută sau cursul la care au fost raportate în situațiile financiare anterioare și cursul de schimb de la data încheierii exercițiului financiar, se înregistrează, la venituri sau cheltuieli financiare, după caz.”

respectiv ale pct. 186 din OMF nr. 3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene (aplicabil de la 01.01.2010):

“ 186. - La finele fiecărei luni, creanțele și datoriile în valută se evaluează la cursul de schimb al pieței valutare, comunicat de Banca Națională a României din ultima zi bancară a lunii în cauză. Diferențele de curs înregistrate se recunosc în contabilitate la venituri sau cheltuieli din diferențe de curs valutar, după caz.

Prevederile de mai sus se aplică și creanțelor și datoriilor exprimate în lei, a căror decontare se face în funcție de cursul unei valute. În acest caz, diferențele înregistrate se recunosc în contabilitate la alte venituri financiare sau alte cheltuieli financiare, după caz.”

- în ceea ce privește calculul profitului impozabil sunt aplicabile prevederile art. 19 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“ ART. 19

(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.”

- pct.12 alin.1 din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 dat în aplicarea art.19 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

"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 alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor, din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile conform prevederilor art.21 din Codul Fiscal".

În ceea ce privește deductibilitatea fiscală a cheltuielilor cu dobânzile și cu pierderea netă din diferențele de curs valutar, potrivit art. 23 alin.(1), alin. (2) și alin. (3) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“(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 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.

Conform pct. 60, pct. 63 și pct. 64 al Titlului II din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

*“ 60.În cazul în care **capitalul propriu are valoare negativa** sau gradul de îndatorare astfel determinat este mai mare decât trei, **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. (...)

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. ”

Având în vedere prevederile legale mai sus prezentate, în condițiile în care în perioada 01.01.2007 – 30.09.2010 capitalul propriu calculat de organul de control în raportul de inspecție fiscală nr.....2011 avea valoare negativă, cheltuielile cu dobânzile și cu pierderea netă din diferențele de curs valutar sunt nedeductibile la calculul impozitului pe profit, organul de control respectând prevederile legale în ceea ce privește caracterul nedeductibil al acestora.

În ceea ce privește motivul invocat de către petentă în contestație și anume acela că prin actul adițional la contractul de împrumut FN din data de .2006 se modifică art. 3 din contract în sensul că termenul de restituire al împrumutului este de 12 luni, începând să curgă de la data creditării contului debitorului, astfel încât termenul de rambursare a fiecărei sume nu este mai mare de un an, se reține că în cazul petentei din împrumutul acordat de V Panama nu s-a restituit nici o sumă până la data finalizării inspecției fiscale, fiind astfel evident că, acest contract devine un contract de împrumut cu termen de rambursare mai mare de un an, în considerarea art. 6 din contractul de împrumut FN/.2006, iar conform prevederilor pct.63 din H.G. nr.44/2004, citate mai sus, sumele sunt incluse în capitalul împrumutat al petentei.

Ca urmare, din moment ce suma împrumutată nu a fost restituită în termen de un an, acel contract a devenit un contract de împrumut pe termen lung prin înțelegerea părților, înscrisă în clauza contractuală de la art. 6 din contractul de împrumut, iar toate tranșele, dobânzile și

diferențele de curs valutar ce se nasc în urma acestui contract se supun prevederilor referitoare la acest tip de contracte respectiv prevederilor art. 21, alin. 3, litera h, art. 23 alin. 2 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare coroborat cu pct. 60 și 63 din H.G. nr. 44/2004 cu modificările și completările ulterioare.

Susținerea reprezentantului petentei că „ termenul de rambursare a fiecărei sume nu este mai mare de un an”, este contrazisă de starea de fapt rezultată din documentele existente la dosarul cauzei, respectiv art. 6 din contractul de împrumut FN/.2006: „ În cazul în care nu este posibilă restituirea împrumutului în termenul de 12 luni prevăzut mai sus, prezentul contract de împrumut se prelungește în mod automat cu o altă perioadă de 12 luni fără a depăși termenul maxim de 5 ani de la data prezentului contract”, în condițiile în care pentru nici una din sumele înscrisă de petentă la fila 5 din contestația formulată, împrumutate în perioada verificată, termenul de rambursare de 12 luni nu a fost respectat, la data controlului petenta nefăcând dovada cu mijloace de probă reglementate de Codul de procedură fiscală că a respectat termenul de restituire stipulat la cap. 3 art. 3 din contractul de împrumut inițial, așa cum acesta a fost modificat prin actul adițional din.....2006, în sensul respectării termenului de restituire al împrumutului de 12 luni începând de la data creditării contului debitorului; având în vedere că art. 6 din contractul de împrumut FN/....2006 a rămas neschimbat.

Precizăm că deși societatea contestă integral datoria fiscală reprezentând impozitul pe profit stabilit prin decizia de impunere nr.....2011 motivarea contestației se referă doar la aspectele constatate de organele de inspecție fiscală prezentate mai sus, organul de soluționare a contestației neputând a se substitui contestatoarei cu privire la argumentele pe care înțelege să le aducă în susținerea contestației, conform art. 213 Cod procedură fiscală.

Pe cale de consecință, pentru capătul de cerere privind obligațiile fiscale reprezentând impozit pe profit în sumă totală delei, contestația va fi respinsă ca neîntemeiată.

Referitor la majorările de întârziere în sumă totală delei aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar, calculate în sarcina petentei prin Decizia de impunere nr.....2011, se reține că stabilirea de majorări de întârziere aferente impozitului pe profit reprezintă măsura accesorie în raport cu debitul. Deoarece pentru debitul contestat reprezentând impozit pe profit stabilit suplimentar în sumă delei contestația va fi respinsă, rezultă că și pentru capătul de cerere privind majorările de întârziere aferente impozitului pe profit în sumă de

.....lei reprezentând măsură accesorie, conform principiului de drept *accessorium sequitur principalem*, contestația va fi respinsă.

Referitor la contestația formulată de S.C. X S.R.L. împotriva Notei privind compensarea obligațiilor fiscale nr..... 2011, cauza supusă soluționării este dacă organul de soluționare competent din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului Arad se poate investi cu soluționarea acestui capăt de cerere, în condițiile în care contestația este formulată împotriva altor acte administrative fiscale care nu intră în competența sa de soluționare.

În fapt, S.C. X S.R.L. contestă Nota privind compensarea obligațiilor fiscale nr.....2011 emisă de Administrația Financiară pentru Contribuabili Mijlocii Arad prin care s-a dispus compensarea sumei delei reprezentând taxa pe valoarea adăugată aprobată la rambursare cu parte din suma delei reprezentând impozit pe profit, solicitând anularea acesteia, restituirea sumei delei precum și a dobânzii legale calculate de la data compensării și până la restituirea integrală a acesteia.

În drept, conform art. 205 alin. 1 și art. 209 alin. 1 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată:

“ART. 205

Posibilitatea de contestare

(1) Împotriva titlului de creanță, precum și împotriva altor acte administrative fiscale se poate formula contestație potrivit legii. Contestația este o cale administrativă de atac și nu înlătură dreptul la acțiune al celui care se consideră lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal sau prin lipsa acestuia, în condițiile legii.

(...)

ART. 209

Organul competent

(1) Contestațiile formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, deciziilor pentru regularizarea situației emise în conformitate cu legislația în materie vamală, a măsurii de diminuare a pierderii fiscale stabilite prin dispoziție de măsuri, se soluționează de către:

a) structura specializată de soluționare a contestațiilor din cadrul direcțiilor generale ale finanțelor publice județene sau a municipiului București, după caz, în a căror rază teritorială își au domiciliul fiscal contestatarii, pentru contestațiile care au ca obiect impozite, taxe,

contribuții, datorie vamală, accesorii ale acestora, precum și măsura de diminuare a pierderii fiscale, în cuantum de până la 3 milioane lei;

[...]

(2) Contestațiile formulate împotriva altor acte administrative fiscale se soluționează de către organele fiscale emitente”.

Conform Ordinului nr. 2.137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală:

“ 5.1. Actele administrative fiscale care intră în competența de soluționare a organelor specializate prevăzute la art. 209 alin. (1) din Codul de procedură fiscală sunt cele prevăzute expres și limitativ de lege. (...)

*5.3. Alte acte administrative fiscale pot fi: dispoziția de măsuri, decizia privind stabilirea răspunderii reglementată de art. 28 din Codul de procedură fiscală, **notele de compensare**, înștiințări de plată, procesul-verbal privind calculul dobânzilor cuvenite contribuabilului, declarațiile vamale de punere în liberă circulație, etc.”*

Se înțelege astfel că Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Arad are competența de soluționare a contestațiilor formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, deciziilor pentru regularizarea situației emise în conformitate cu legislația în materie vamală, precum și a măsurii de diminuare a pierderii fiscale stabilite prin dispoziție de măsuri și care au ca obiect impozite, taxe, contribuție, datorie vamală, al căror cuantum este de până la 3 milioane lei.

Totodată, contestațiile formulate împotriva altor acte administrative fiscale se soluționează de către organele fiscale emitente, deci nu intră în competența organului de soluționare constituit în cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului Arad.

Întrucât contestația depusă de S.C. X S.R.L. este formulată împotriva Notei privind compensarea obligațiilor fiscale nr.....2011, rezultă că organul de soluționare specializat din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului Arad nu se poate investi cu soluționarea acestui capăt de cerere, soluționarea contestației privind nota de compensare atacată intrând în competența organului fiscal emitent al acesteia, respectiv Administrația Financiară pentru Contribuabilii Mijlocii Arad, drept pentru care contestația urmează a se transmite organelor fiscale din cadrul Administrației Financiare pentru Contribuabilii Mijlocii Arad, competente în soluționarea acestui capăt de cerere, pentru a analiza și a transmite răspuns contestatoarei, conform prevederilor legale.

Referitor la solicitarea de restituire a sumei delei precum și a dobânzii legale calculate de la data compensării și până la restituirea

integrală a acesteia, se reține că în conformitate cu dispozițiile legale mai sus citate în temeiul Titlului IX din Codul de procedură fiscală, republicat, această solicitare nu este de competența organului de soluționare a contestației, petenta având posibilitatea exercitării drepturilor prevăzute de art. 117 respectiv art. 124 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, republicată, privind Codul de procedură fiscală.

Pentru considerentele mai sus prezentate și în conformitate cu prevederile art. 19, art. 21, art. 23, art. 24 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct.60, 63, pct.70² din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, art. 85, art. 86, art.87, art.205, art. 209 și art. 216 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, se

DECIDE

1. Respingerea contestației formulate de **S.C. X S.R.L.** cu sediul înși sediu procesual ales laîmpotriva Raportului de inspecție fiscală nr.....2011 încheiat de către organele de inspecție fiscală din cadrul Activității de Inspecție Fiscală Arad, ca inadmisibilă.

2. Respingerea contestației formulate de **S.C. X S.R.L.** cu sediul înși sediu procesual ales laîmpotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.....2011 emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală Arad pentru suma totală delei reprezentând lei impozit pe profit șilei majorări de întârziere aferente, ca neîntemeiată.

3. Declinarea competenței de soluționare pentru capătul de cerere prin care **S.C. X S.R.L.** s-a îndreptat împotriva Notei privind compensarea obligațiilor fiscale nr.....2011 Administrației Financiare pentru Contribuabilii Mijlocii Arad spre competență soluționare.

Prezenta decizie poate fi atacată la Tribunalul Arad, în termen de 6 luni de la data comunicării.