

**MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE**  
**AGENȚIA NAȚIONALĂ DE ADMINISTRARE FISCALĂ**  
**DIRECȚIA GENERALĂ A FINANTELOR PUBLICE A JUDEȚULUI P R A H O V A**  
**Biroul Soluționare Contestații**

**DECIZIA Nr. 578 din 15 iunie 2012**  
**privind soluționarea contestației formulate de**  
**S.C. "X" S.R.L.**  
**din municipiul A, județul B**

Biroul Soluționare Contestații din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a Județului B a fost sesizat de Activitatea de Inspecție Fiscală B, prin adresa nr. .... din 07 mai 2012 – înregistrată la D.G.F.P. B sub nr...../07 mai 2012, în legătură cu contestația **Societății Comerciale "X" S.R.L.** din municipiul A, județul B, formulată împotriva *Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..... din 11 aprilie 2012*, act administrativ fiscal emis de A.I.F. B, precum și împotriva *Raportului de inspecție fiscală nr.....* încheiat la data de 11 aprilie 2012 de consilier și inspectori din cadrul A.I.F. B, comunicate societății comerciale la data de 23 aprilie 2012.

În conformitate cu prevederile *art.209 alin.(1) lit.a) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală*, republicată, cu modificările și completările ulterioare, prin adresa susmenționată, A.I.F. B a transmis Dosarul contestației către D.G.F.P. B – Biroul soluționare contestații.

Organul de soluționare a contestației constatând îndeplinirea prevederilor *art. 207 și ale art. 209 alin. (1) lit. a) din TITLUL IX – Soluționarea contestațiilor formulate împotriva actelor administrative fiscale – al Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală* – republicată, cu modificările și completările ulterioare, respectiv transmiterea contestației în termen de 30 zile de la comunicarea actului atacat, înregistrată la A.I.F. B sub nr. ..../02 mai 2012, precum și încadrarea în cuantumul de până la ..... lei a sumei totale ce formează obiectul cauzei, procedează în continuare la analiza pe fond a contestației.

Societatea Comercială "X" S.R.L. are sediul social în municipiul A, Str. ...., Nr.46, județul B, este înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului B sub nr. .... și are codul unic de înregistrare fiscală .... cu atribut fiscal RO.

**Obiectul contestației** îl constituie suma totală de .... lei – din care:

- *impozit pe profit stabilită suplimentar de plată* ..... lei;
- *accesorii de plată aferente impozitului pe profit* ..... lei.

**Din analiza actelor și documentelor existente în Dosarul contestației, rezultă:**

**I. – Sușținerile contestatoarei sunt următoarele (citată):**

*"Subscrisa S.C. X S.R.L. [...], formulează, în termen legal, în baza art.205 și următoarele din O.G. nr.92/2003 [...], prezenta*

**CONTESTAȚIE**

*împotriva Deciziei de impunere înregistrată sub nr...../11.04.2012 [...], în ceea ce privește suma de .... lei reprezentând impozit pe profit stabilit suplimentar, dobânzi, majorări și penalități de întârziere, stabilite prin raportul de inspecție fiscală parțială ...../11.04.2012.*

**MOTIVELE CONTESTAȚIEI**

*[...], prin Raportul de inspecție fiscală și Decizia de impunere (anexate), s-au stabilit în sarcina societății noastre obligații fiscale suplimentare, cu motivarea nelegală că nu am îndeplinit cumulativ condițiile privind deducerea din impozitul pe profit a sumelor achitate în baza contractelor de sponsorizare încheiate de S.C. X S.R.L. cu Fundația Y, respectiv art.21 alin.4 lit.p din Legea nr.571/2003 [...], coroborate cu prevederile art.6 lit.c din Legea nr.32/1994 [...].*

*[...] În opinia noastră, organele de inspecție fiscală au interpretat trunchiat dispozițiile legale în materie, evidențiind numai aspectele favorabile colectării la bugetul general consolidat al statului a unor sume, care în opinia noastră nu le datorăm, sprijinindu-se pe anumite texte de lege, fără a ține seama și de argumentele noastre.*

*Astfel, potrivit art.6 lit.c din Legea nr.32/1994 nu se acordă facilitățile prevăzute de prezenta lege în cazul sponsorizării unei persoane juridice fără scop lucrativ de către o altă persoană juridică care conduce sau controlează direct persoana juridică sponsorizată.*

*În textul de lege mai sus citat se vorbește numai de persoana juridică.*

A încerca să extrapolăm faptul că prin persoană juridică se poate înțelege și asociați sau administratori ai persoanei juridice, înseamnă adăugare la lege. Ori, potrivit principiului de drept **"unde legea nu distinge, nici noi nu trebuie să distingem [...]"** – aceasta semnificând că noi nu putem adăuga sau exclude cazuri care n-au fost adăugate sau excluse de legiuitorul însuși.

[...] Ori, voința legiuitorului este clară – nu se aplică facilitatea dacă **S.C. X S.R.L.** conduce sau controlează direct Fundația Y, adică dacă **persoana juridică** era membru sau membru fondator în Fundația Y.

Din punct de vedere juridic există o deosebire clară între o persoană juridică și persoana fizică care o reprezintă. Mai mult decât atât, din definiția dată atât persoanei juridice cât și persoanei fizice, rezultă că persoana juridică nu poate fi asimilată cu persoana fizică.

[...] Mai mult decât atât, organul de inspecție fiscală își motivează constatarea și pe dispozițiile Legii nr.31/1990 [...], în condițiile în care în speța noastră sunt aplicabile două acte normative, respectiv Codul fiscal și Legea sponsorizării – două legi speciale. [...]. În opinia noastră organele de inspecție fiscală nu au avut în vedere un alt principiu de drept **"legea specială derogă de la legea specială"**. Astfel, este de principiu că legea generală se aplică în orice materie și în toate cazurile, mai puțin în acelea în care legiuitorul stabilește un regim special și derogatoriu, instituind în anumite materii reglementări speciale, care sunt prioritare față de norma de drept comun, ce în astfel de situații se aplică numai unde legea specială nu dispune.

Învederăm anumite aspecte esențiale în opinia noastră care vor conduce la o altă soluție decât cea stabilită de organele de inspecție fiscală.

Astfel, S.C. X S.R.L. a plătit către FUNDAȚIA Y în perioada 2008 – 2011, suma de ..... lei, ca sponsorizare.

De reținut este faptul că, sumele au fost achitate în baza unui contract de sponsorizare; plățile au fost efectuate prin documente justificative legale; cheltuielile cu sponsorizarea au fost considerate nedeductibile fiscal, conform prevederilor Codului Fiscal; la sfârșitul fiecărui an au fost deduse, la nivelul plafonului legal stabilit, din impozitul pe profit constituit; nivelul sponsorizărilor este unul rezonabil, corelat cu activitatea economică a firmei noastre.

[...] Organele de inspecție fiscală nu au luat în considerare punctul nostru de vedere atașat la Raportul de inspecție fiscală, fapt pentru care îl vom reitiera.

**S.C. X S.R.L. ca entitate juridică nu are nicio legătură cu FUNDAȚIA Y, nu conduce sau controlează această asociație non profit** (conform statut fundație prezentat organelor de control) – fapt demonstrat mai sus.

[...] Având în vedere argumentele prezentate mai sus, solicităm anularea constatărilor referitoare la impozitul pe profit stabilit suplimentar.

**2. Referitor la dobânzile, majorările și penalitățile aferente creanțelor bugetare stabilite suplimentar, precizăm următoarele:**

Obligarea noastră la plata acestora nu se justifică în condițiile în care, așa cum am arătat nu datorăm obligațiile fiscale stabilite în sarcina noastră, respectiv impozitul pe profit stabilit suplimentar la control. [...]."

**II. – Din Decizia de impunere nr..... din 11 aprilie 2012, respectiv din anexa la aceasta – Raportul de inspecție fiscală nr..... din 11 aprilie 2012, rezultă următoarele:**

\* La inspecția fiscală, finalizată la data de 11 aprilie 2012, unul dintre obiectivele controlului a vizat verificarea modului de calcul, evidențiere, și declarare a impozitului pe profit aferent perioadei 01 ianuarie 2008 – 30 septembrie 2011.

În urma verificărilor efectuate s-a întocmit Raportul de inspecție fiscală nr..... din data de 11 aprilie 2012 care a stat la baza emiterii de către A.I.F. B a Deciziei de impunere nr..... din 11 aprilie 2012.

În acest Raport, la **Capitolul III – Constatări fiscale**, s-a consemnat (citată):

"[...] III.1 Impozit pe profit.

Verificarea s-a efectuat în conformitate cu prevederile Legii nr.571/2003 (Titlul II – Impozit pe profit) [...], H.G. nr.44/2004 [...] și a cuprins perioada 01.01.2008 – 30.09.2011.

[...] Aferent profitului impozabil determinat pentru perioada trim.I 2008–trim.III 2011 societatea a calculat prin aplicarea cotei legale de 16% asupra profitului impozabil de ..... lei, un impozit în sumă de ..... lei, din care au fost deduse sume de ..... lei, rezultând astfel un impozit de plată în sumă de ..... lei (anexa nr.1)

Conform anexei nr.4, sumele deduse din impozitul pe profit calculat, reprezintă:

– cheltuielile cu sponsorizarea în valoare de ..... lei, înregistrate în baza contractelor de sponsorizare încheiate cu persoane juridice fără scop lucrativ (Fundația Y, Biserica M), [...].

[...] Referitor la aspectele care au condus la modificarea bazei de impunere:

În perioada ianuarie 2008 – septembrie 2011, în baza contractelor încheiate cu Fundația Y A și Biserica M, societatea a efectuat sponsorizări (în bani) în valoare totală de ..... lei (..... lei, pentru fundație + ..... lei, pentru biserică). Valoarea acestora a fost înregistrată pe cheltuieli cont contabil 6582 "Cheltuieli cu sponsorizările", cheltuieli ce au fost considerate de societate și la control nedeductibile la calculul profitului impozabil.

Din suma acordată la sponsorizare, în limita prevăzută la art.21 alin 4 lit.p) din legea nr.571/2003 [...] s-a încadrat suma de ..... lei, societatea diminuând cu această sumă impozitul datorat în perioada verificată, astfel: ..... lei în anul 2008, ..... lei în anul 2009, ..... lei în anul 2010 și ..... lei în perioada ianuarie–septembrie 2011.

Din analiza modului de efectuare a operațiunilor de sponsorizare s-a constatat faptul că societatea a sponsorizat Fundația Y (CUI ..... ) cu suma de ..... lei (anexa nr.5), fundație care are ca președinte și membru

fondator pe dl. ...., care este și administrator și asociat unic al SC X SRL. Astfel, atât Fundația Y cât și persoana juridică SC X SRL sunt controlate direct de către persoana fizică dl. ....

Urmare analizei dosarului fiscal al Fundației Y existent la A.F.P.M. A a rezultat faptul că Fundația Y cu sediul în A, str. .... nr...., bl..., ap ....., a fost înființată în anul 1997 și are 3 (trei) membrii, unul din membrii fondatori este dl..... care este și președintele acesteia.

Potrivit actului adițional la statutul fundației autentificat sub nr...../1996, Fundația Y are deschis punct de lucru în A, str. .... nr...., jud B, locație ce aparține SC X SRL, unde aceasta din urmă are deschis punct de lucru.

Din datele raportate prin bilanțurile contabile depuse pentru anii 2008, 2009 și 2010 rezultă că singurele venituri înregistrate de fundație sunt sumele acordate de către SC X SRL (sponsor).

În timpul controlului, societatea a prezentat Hotărârea membrilor Fundației Y din data de 05.01.2007 în care se precizează faptul că începând cu data de 05.01.2007 a fost numit ca președinte al fundației dna ....., fapt ce nu rezultă și din documentele depuse la organul fiscal teritorial. De asemenea nu s-a făcut dovada modificării actului constitutiv/statutul fundației potrivit art.33 din O.G. nr.26/2000 cu privire la asociații și fundații, prin înscrierea modificării în Registrul asociațiilor și fundațiilor aflat la grefa judecătorei în a cărei circumscripție teritorială își are sediul fundația.

Chiar dacă în perioada 23.01.2009–19.10.2009, dl ..... nu a mai fost administratorul societății, ci doar asociat unic (perioadă în care administrarea SC X SRL a fost asigurată de dl .....), conform prevederilor Legii nr.31/1990 [...], organul suprem de conducere și decizie al unei societăți comerciale, care concentrează întreaga voință socială, este adunarea membrilor care o compun, fie asociați, fie acționari. Adunarea generală adoptă hotărâri în chestiunile care interesează societatea, inclusiv numirea administratorilor și cenzorilor. Voința socială este adusă la îndeplinire prin actele juridice ale organului executiv, care este administratorul societății.

Ca urmare, potrivit prevederilor legale în materie, respectiv art.21 alin.(4) lit.p) din Legea nr.571/2003 [...], coroborate cu prevederile art.6 lit.c) din legea nr.32/1994 [...], SC X SRL nu îndeplinește cumulativ condițiile privind deducerea din impozitul pe profit a sumelor achitate în baza contractelor de sponsorizare încheiate cu Fundația Y. În consecință, la control s-a procedat la reîntregirea impozitului declarat de societate prin repunerea cheltuielilor de sponsorizare cu Fundația Y în valoare de .... lei (..... lei – .... lei) deduse din impozitul pe profit calculat pentru perioada verificată, [...] (anexa nr.2).

[...] Pentru diferențele suplimentare de impozit pe profit în sumă de .... lei, la control în conformitate cu art.120 din OG nr 92/2003/R [...] au fost calculate majorări/dobânzi de întârziere în cuantum de .... lei.

[...] Pentru diferențele suplimentare de impozit pe profit în sumă de .... lei, la control în conformitate cu art.120<sup>1</sup> din OG nr 92/2003/R [...] au fost calculate penalități de întârziere în cuantum de .... lei (..... lei \* 15%) [...].”

**III. – Pe baza actelor și documentelor din Dosarul contestației, în urma analizei efectuate pe baza actelor normative în vigoare din perioada supusă inspecției fiscale, consemnate în actul administrativ fiscal atacat, organul de soluționare a cauzei constată:**

\* În Raportul de inspecție fiscală din 11 aprilie 2012, încheiat de organele de control ale Activității de Inspecție Fiscală B, a fost consemnată verificarea în ceea ce privește modul de constituire, evidențiere și declarare a obligațiilor fiscale datorate bugetului general consolidat de către S.C. “X” S.R.L., printre care și cele reprezentate de impozitul pe profit aferent perioadei 01 ianuarie 2008 – 30 septembrie 2011, deficiențele constatate la această obligație fiscală fiind contestate integral de societatea comercială, respectiv **debit suplimentar de plată** în sumă de .... lei și **accesorii de plată** aferente (dobânzi/majorări și penalități de întârziere) în sumă de .... lei.

Obiectul principal de activitate al societății comerciale contestatoare este “Activități ale agențiilor de publicitate” – cod CAEN 7311.

Impozitul pe profit suplimentar în sumă de .... lei aferent perioadei ianuarie 2008 – septembrie 2011 a fost stabilit ca urmare a neacordării dreptului de deducere din impozitul pe profit calculat de societatea comercială a cheltuielilor cu sponsorizarea Fundației "Y" A în sumă de .... lei (credit fiscal), motivat de faptul că administratorul și asociatul-unic al S.C. "X" S.R.L. – domnul ..... – este membru fondator și președinte al fundației.

În opinia organelor de inspecție fiscală, s-a impus aplicarea prevederilor art.6 lit.c) din Legea nr.32/1994 privind sponsorizarea, cu modificările și completările ulterioare, respectiv neacordarea dreptului de deducere din impozitul pe profit datorat a sumelor reprezentând sponsorizare (credit fiscal), calculate conform prevederilor art.21 alin.(4) lit.p) din Codul fiscal, considerându-se că sponsorizarea Fundației "Y" A (persoană juridică fără scop lucrativ) a fost efectuată de S.C. "X" S.R.L. (persoană juridică) care conduce și controlează direct fundația sponsorizată.

Se susține că valoarea sponsorizată în sumă de .... lei s-a încadrat în limita prevăzută la art.21 alin.(4) lit.p) din Codul fiscal, însă nu au fost îndeplinite cumulativ condițiile privind

deducerea din impozitul pe profit a sumelor achitate în baza contractelor de sponsorizare încheiate cu Fundația "Y".

Pentru diferența suplimentară de plată stabilită la impozitul pe profit, la inspecția fiscală au fost calculate și **accesorii de plată** în sumă totală de ..... lei, conform prevederilor art.120 și art.120<sup>1</sup> din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

\* Prin contestația formulată, societatea comercială contestă integral obligațiile fiscale de plată suplimentare privind impozitul pe profit stabilite prin Decizia de impunere nr..... din 11 aprilie 2012, respectiv **debit suplimentar de plată** în sumă de ..... lei și **accesorii de plată** aferente în sumă de ..... lei.

În susținerea cauzei, în ceea ce privește anularea dreptului de deducere din impozitul pe profit datorat a sumei de ..... lei (credit fiscal) reprezentând cheltuieli cu sponsorizarea, societatea comercială contestatoare apreciază că organele de inspecție fiscală au interpretat trunchiat dispozițiile legale în materie, sprijinându-se pe anumite texte de lege, fără a ține seama și de argumentele prezentate în timpul controlului.

Referitor la prevederile art.6 lit.c) din Legea nr.32/1994 privind sponsorizarea, cu modificările și completările ulterioare, respectiv neacordarea facilităților stabilite de lege, contestatoarea arată că aceste prevederi se referă numai la cazul în care sponsorizarea unei fundații este efectuată de o persoană juridică care conduce sau controlează direct fundația, situație care nu există în cazul sponsorizării de către S.C. "X" S.R.L. a Fundației "Y".

\* **Față de cele prezentate mai sus, organul de soluționare a contestației constată următoarele:**

– **Ordonanța Guvernului nr.26 din 30 ianuarie 2000 cu privire la asociații și fundații**, cu modificările și completările ulterioare, prevede:

*"Art.1. – (1) **Persoanele fizice și persoanele juridice** care urmăresc desfășurarea unor activități de interes general sau în interesul unor colectivități ori, după caz, în interesul lor personal nepatrimonial **pot constitui** asociații ori **fundații** în condițiile prezentei ordonanțe.*

*(2) **Asociațiile și fundațiile** constituite potrivit prezentei ordonanțe **sunt persoane juridice de drept privat fără scop patrimonial.***

*[...] Art.15. – (1) **Fundația este subiectul de drept înființat de una sau mai multe persoane care, pe baza unui act juridic între vii ori pentru cauză de moarte, constituie un patrimoniu afectat, în mod permanent și irevocabil, realizării unui scop de interes general sau, după caz, al unor colectivități.**"*

Conform prevederilor legale mai sus citate, rezultă că o fundație este persoană juridică de drept privat fără scop patrimonial care poate fi înființată de persoane fizice dar și de persoane juridice.

În speța analizată, conform celor consemnate în Raportul de inspecție fiscală, rezultă faptul că Fundația "Y" A a fost înființată în anul 1997 de către 3 (trei) persoane fizice fondatoare, fiecare cu o cotă de participare de 33,33% în cadrul fundației, din care una este dl ....., președinte al fundației, care este în același timp și asociat-unic și administrator al S.C. "X" S.R.L. A, rezultând că fundația nu a fost constituită de persoane juridice.

– La art.6 lit.c) din Legea nr.32/1994 privind sponsorizarea, cu modificările și completările ulterioare, se prevede:

*"Art. 6. – **Facilitățile** prevăzute în prezenta lege **nu se acordă** în cazul:*

*[...] c) **sponsorizării unei persoane juridice fără scop lucrativ de către o altă persoană juridică care conduce sau controlează direct persoana juridică sponsorizată.**"*

Conform acestor prevederi, rezultă că nu sunt acordate facilități fiscale în cazul în care sponsorizarea unei fundații (persoană juridică fără scop lucrativ) este efectuată de o altă persoană juridică care conduce sau controlează direct fundația.

Însă, așa cum am arătat mai sus, societatea comercială contestatoare nu are nicio legătură cu Fundația "Y" pe care a sponsorizat-o, în afară de faptul că dl ..... – asociat-unic al S.C. "X" S.R.L. este unul din cei trei membri fondatori ai fundației, fapt ce nu înseamnă că societatea comercială contestatoare conduce sau controlează direct fundația.

Pentru a demonstra că o fundație este condusă sau controlată de o societate comercială, trebuie mai întâi ca acea societate comercială să participe la constituirea fundației, ceea ce nu este cazul de față.

În aceste condiții rezultă că, în speța analizată, nu pot fi aplicate prevederile art.6 lit.c) din Legea nr.32/1994 privind sponsorizarea, cu modificările și completările ulterioare, **susținerile din contestație** fiind pertinente, în sensul că din punct de vedere juridic există o deosebire clară între o persoană juridică și persoana fizică care o reprezintă, precum și faptul că persoana juridică nu poate fi asimilată cu persoana fizică.

Astfel, sponsorizarea Fundației "Y" cu suma totală de ..... lei efectuată de către S.C. "X" S.R.L. în baza contractelor încheiate în perioada ianuarie 2008 – septembrie 2011 se încadrează în categoria cheltuielilor nedeductibile fiscal prevăzute la art.21 alin.(4) lit.p) din Codul fiscal:

**"Art. 21. – [...] (4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:**

**[...] p) cheltuielile de sponsorizare și/sau mecenat și cheltuielile privind bursele private, acordate potrivit legii; contribuabilii care efectuează sponsorizări și/sau acte de mecenat, potrivit prevederilor Legii nr.32/1994 privind sponsorizarea, cu modificările ulterioare, și ale Legii bibliotecilor nr.334/2002, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și cei care acordă burse private, potrivit legii, scad din impozitul pe profit datorat sumele aferente în limita minimă precizată mai jos:**

**1. 3 la mie din cifra de afaceri;**

**2. 20% din impozitul pe profit datorat. [...].",**

iar în urma calculului prevăzut la acest articol, în mod corect și legal s-a scăzut din impozitul pe profit datorat de societatea comercială contestatoare suma de ..... lei, care în fapt reprezintă un credit fiscal.

De altfel, organele de inspecție fiscală confirmă în raportul de inspecție fiscală această încadrare, precum și calculul corect al creditului fiscal în sumă de ..... lei, sumă cu care a fost diminuat impozitul pe profit datorat.

Față de cele prezentate mai sus, rezultă că nu este îndeplinită condiția prevăzută la art.6 lit.c) din Legea nr.32/1994 privind sponsorizarea, cu modificările și completările ulterioare, pentru a anula dreptul de deducere din impozitul pe profit datorat a creditului fiscal în sumă de ..... lei, ci este îndeplinită condiția prevăzută la art.21 alin.(4) lit.p) din Codul fiscal pentru scăderea din impozitul pe profit datorat a acestei sume, astfel că societatea comercială contestatoare nu datorează impozitul pe profit stabilit suplimentar la control în sumă de ..... lei și nici accesoriile aferente în sumă totală de ..... lei.

Drept urmare, contestația urmează a fi admisă pentru suma totală de ..... lei, iar actul atacat anulat pentru această sumă.

**IV. – Concluzionând analiza pe fond a contestației formulate de Societatea Comercială "X" S.R.L., cu sediul în municipiul A, județul B, împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..... din 11 aprilie 2012, act administrativ fiscal emis de A.I.F. B, în conformitate cu prevederile alin.(1) și alin.(2) ale art.216 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se:**

#### **D E C I D E :**

- Admiterea contestației pentru suma totală de ..... lei – din care:**
  - impozit pe profit stabilită suplimentar de plată ..... lei;**
  - accesorii de plată aferente impozitului pe profit ..... lei,**
- precum și anularea actului atacat pentru această sumă.**

**DIRECTOR EXECUTIV,**