



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

Agencia Națională de
Administrare Fiscală
Direcția Generală Regională a
Finanțelor Publice Timișoara
Serviciul de Soluționare a Contestațiilor



Str. Gh. Lazăr, nr.9 B
300081, Timișoara
Tel: +0256 499 334
Fax: +0256 499 335
E-mail: info.adm@dgrfptm.ro
Nr. înreg. ANSPDCP : 20012

D E C I Z I A nr. 369 / 109 / 17.03.2015

privind soluționarea contestației depusă de SC X SRL din ..., înregistrată la DGRFP Timișoara sub nr.../...2015.

DGRFP Timișoara a fost sesizată de către AJFP ... – Inspecție Fiscală, cu adresa nr.../...2015, înregistrată la DGRFP Timișoara sub nr.../...2015, asupra contestației depusă de SC X SRL, cu sediul ..., C.I.F. ..., înregistrată la ORC ... sub nr. ..., reprezentată prin dna. Y, în calitate de administrator.

Contestația a fost înregistrată la AJFP ... sub nr. .../...2015.

Contestația a fost formulată împotriva:

- Deciziei de impunere nr. .../...2014 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de AJFP ... – Inspecție Fiscală, în baza raportului de inspecție fiscală nr. .../...2014, și vizează suma parțială de ... lei reprezentând:

- ... lei – impozit pe profit;
- ... lei – dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;
- ... lei – penalități de întârziere aferente impozitului pe profit;
- ... lei – TVA;
- ... lei – dobânzi/majorări de întârziere aferente TVA;
- ... lei – penalități de întârziere aferente TVA.

- Dispoziției nr. .../...2014 privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală pentru măsura de diminuare a pierderii cu suma de ... lei reprezentând:

- ... lei diminuarea pierdere pe anul 2012;
- ... lei diminuarea pierdere pe anul 2013.

Contestația este autentificată, purtând amprenta ștampilei SC X SRL din ... și semnătura dnei. Y, în calitate de administrator.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.207 alin.(1) din OG nr.92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în condițiile în care:

Decizia de impunere nr.../...2014 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de AJFP ... – Inspecție Fiscală, în

baza raportul de inspecție fiscală nr.../...2014 și Dispoziția nr.../...2014 privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală, au fost transmise către petent cu adresa nr.../...2014, expediate cu recomandata cu confirmare de primire, fiind comunicate, în data de 22.12.2014, potrivit celor menționate pe confirmarea de primire, anexată în copie la dosarul contestației.

Contestația formulată de SC X SRL, cu sediul ... a fost expediată de petentă prin poștă, cu recomandata nr. ... din 21.01.2015 (conform ștampilei Oficiului Poștal 1 ... de pe plicul de corespondență, plic anexat în original la dosarul contestației).

În consecință, constatând că în speță sunt întrunite prevederile titlului IX din OG nr.92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, dispozițiile exprese ale OPANAF nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, DGRFP Timișoara, prin Serviciul de Soluționare a Contestațiilor este investită să se pronunțe pe fond asupra contestației formulată de SC X SRL din

I. SC X SRL din ..., solicită admiterea contestației, având în vedere următoarele motive:

Petenta susține că în mod netemeinic și nelegal s-a pus în sarcina sa obligația de plată a unei sume suplimentare de ... lei, cu titlul de impozit pe profit, a majorărilor de întârziere și a penalităților de întârziere aferente acestei sume, precum și TVA suplimentar de plată de ... lei, cu majorări și penalități de întârziere aferente, reținând următoarele:

I.1. Referitor la diferențele din reevaluare incluse în contul 1068 “alte rezerve” la sfârșitul exercițiului financiar al anului 2011;

Petenta arată că, în mod greșit, s-a reținut că a încălcat dispozițiile art.22 alin.5¹ din Codul Fiscal, deoarece mijloacele fixe se află în gestiunea societății și reprezintă în fapt 2 terenuri – teren ... și teren ... – conform declarației de impozit, iar în baza reglementărilor fiscale terenurile nu se supun amortizării și nici nu le-a fost schimbată destinația, petenta susținând că în acest context nu a existat și nu există factorul generator al impozitării sumei de ... lei.

I.2. Referitor la înlăturarea deductibilității din impozitul pe profit a sumei de ... lei reprezentând sponsorizare;

Petenta susține că soluția organului fiscal este nefondată, iar motivația unei astfel de soluții nu subzistă fiind netemeinică și nelegală:

- în primul rând este de menționat faptul că suma de ... lei se încadrează în plafonul și condițiile stabilite de lege în materie de sponsorizare, atât din punct de vedere a Legii nr.32/1994, cât și Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, operațiunea de sponsorizare fiind realizată prin contract ce cuprinde toate

elementele necesare și este și înregistrată cu respectarea tuturor cerințelor fiscale;

- în al doilea rând din cuprinsul contractului rezultă în mod complet beneficiarul sponsorizării, obiectul sponsorizării, fiind stabilită atât durata, cât și valoarea sponsorizării, fiind respectate astfel dispozițiile Legii nr.32/1994, cu modificările și completările ulterioare, în special cele ale art.1 alin.(1) și (2).

Petenta susține că reținerile organelor de control fiscal referitoare la faptul că obiectul sponsorizării nu poate fi verificat, precum și la faptul că în contract nu se precizează cert obiectul sponsorizării (raportat la art.1 din Legea nr.32/1994), dar și faptul că beneficiarul sponsorizării nu precizează clar activitatea fără scop lucrativ care este efectiv sponsorizată, sunt total greșite, întrucât:

- art.1 din Legea nr.32/1994 arată faptul că: „*Contractul de sponsorizare se încheie în formă scrisă, cu specificarea obiectului, valorii și duratei sponsorizării precum și a drepturilor și obligațiilor părților*”;

- art.4 din Legea nr.32/1994 arată la alin.(1) lit.a) faptul că: “*Poate fi beneficiar al sponsorizării:*

a) orice persoană juridică fără scop lucrativ, care desfășoară în România sau urmează să desfășoare o activitate în domeniile: cultural, artistic, educativ, de învățământ, științific (...)” .

Petenta raportat la cele menționate învederează faptul că:

- fundațiile sunt persoane juridice fără scop lucrativ (potrivit OG26/2000 cu modificările și completările ulterioare);

- fundația Q este o persoană juridică fără scop lucrativ care activează în domeniul învățământului;

- contractul stabilește în mod concret la capitolul II faptul că sponsorul susține activitatea de dezvoltare educațională și profesională a elevilor și tinerilor la nivel preșcolar, primar, gimnazial, liceal, postliceal și universitar – situație ce demonstrează că obiectul sponsorizării este precizat în mod cert, petenta neobservând de unde incertitudinea afirmată de controlul fiscal;

- activitatea fără scop lucrativ sponsorizată este precizată prin chiar obiectul contractului sens în care organele fiscale pot verifica acest aspect inclusiv la beneficiar și nu la sponsor. A susține că activitatea sponsorizată nu poate fi verificată, fără însă a se efectua verificări în acest sens determină o vădită nelegalitate, dar și netemeinicie a reținerii din actul de control fiscal;

- totodată faptul că beneficiarul sponsorizării a realizat în exercițiul financiar al anului 2011 un “*profit apreciabil*” nu are nicio importanță cu privire la legalitatea și temeinicia sponsorizării. Textul de lege nu condiționează deductibilitatea sponsorizării de faptul că beneficiarul să nu aibă profit, susținerea aceasta adăugând la lege, ceea ce nu este de admis și impune reformarea unei astfel de poziții din partea organului fiscal.

Față de cele expuse, petenta susține că sunt îndeplinite în totalitate condițiile legale privind sponsorizarea, atât cele speciale ale Legii nr.32/1994,

cât și cele stabilite în Codul Fiscal, iar decizia de impunere, cât și raportul de inspecție fiscală sunt netemeinice și nelegale.

I.3. Referitor la înlăturarea deductibilității cheltuielilor de exploatare în suma de ... lei cu TVA aferentă de ... lei și la înlăturarea dreptului de deducere a TVA în cuantum de ... lei, cu consecință stabilirii TVA de plată suplimentar de ... lei.

Petenta precizează faptul că aceste sume menționate sunt cheltuieli de exploatare, așa încât nu se poate face dovada aducerii de venit pe fiecare produs sau serviciu achiziționat întrucât ele toate au concurat la desfășurarea activității și la realizarea de venituri și respectiv la producerea de profit prin raportarea la întreaga activitate și nu pe fiecare cheltuială în parte.

În consecință, raportat la cele mai sus menționate, petenta susține că în mod netemeinic și nelegal, a fost stabilită obligația de plată a unei sume suplimentare de ... lei cu titlul de impozit pe profit, a majorărilor de întârziere și a penalităților de întârziere aferente acestei sume, precum și a TVA de plată suplimentar de ... lei, cu majorări și penalități de întârziere aferente.

II. Organele de inspecție fiscală din cadrul AJFP ... – Inspecție Fiscală, Decizia de impunere nr. .../...2014 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă în baza raportul de inspecție fiscală nr. .../...2014, precum prin Dispoziția nr. .../...2014 privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală, au consemnat următoarele:

II.1. Referitor la Decizia de impunere nr. .../...2014 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă în baza raportul de inspecție fiscală nr. .../...2014:

Ținând cont de faptul că petenta contestă doar impozitul pe profit în sumă de ... lei, TVA în sumă de ... lei, precum și majorările de întârziere și penalitățile de întârziere aferente lor, reținem doar constatările organelor de inspecție fiscală referitoare la aceste sume, astfel:

II.1.1. Referitor la impozitul pe profit în sumă de ... lei stabilit urmare a impozitării diferențelor din reevaluare incluse în contul 1068 “Alte rezerve” la sfârșitul exercițiului financiar al anului 2011;

Organele de inspecție fiscală, analizând fișa contului 1068 “alte rezerve” au constatat că la sfârșitul exercițiului financiar al anului 2011 a fost înregistrată în creditul contului 1068 „alte rezerve” suma de ... lei, prin efectuarea următorului articol contabil: 105 “Rezerve din reevaluare” = 1068 “Alte rezerve”, iar pentru suma de ... lei înregistrată la rezerve legale, societatea verificată nu a putut demonstra că a fost impozitată, așa cum prevede art.22

alin.5¹ din Codul Fiscal, respectiv concomitent cu deducerea amortizării fiscale sau la momentul scăderii din gestiune a mijloacelor fixe.

În timpul inspecției fiscale prin impozitarea “diferențelor din reevaluare” în sumă de ... lei, transferate în contul “alte rezerve”, în conformitate cu prevederile art.22 alin.5¹ din Codul Fiscal a fost determinată obligație fiscală suplimentară în sumă de ... lei (... lei x 16%).

II.1.2. Referitor la impozitul pe profit în sumă de ... lei stabilit urmare a neacordării deductibilității pentru cheltuiala cu sponsorizarea;

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a încheiat cu Fundația Q, cu sediul în ..., cod fiscal ..., înregistrată ca persoană juridică fără scop patrimonial, reprezentată legal de dl. W, în calitate de președinte – director general, contractul de sponsorizare nr..../...2011.

În obiectul contractului se precizează: “*sponsorul susține activitatea educațională și profesională a elevilor și tinerilor de nivel preșcolar, primar, gimnazial, liceal, postliceal și universitar, pe care beneficiarul îl va indica, prin mijloacele financiare prevăzute la punctul III din prezentul contract*”.

Valoarea contractului a fost stabilită la suma de ... euro.

Durata contractului a fost stabilită pe perioada anului școlar 2011/2012.

În baza acestui contract în exercițiul financiar al anului 2011 societatea verificată a virat în contul Fundației Q – ..., suma de ... lei. Pentru sponsorizarea efectuată societatea a dedus din impozitul pe profit suma de ... lei diminuând obligația de plată privind impozitul pe profit cu această sumă.

Analizând modul de derulare a acestui contract, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele aspecte:

- Beneficiarul sponsorizării, respectiv Fundația Q –..., este o persoană juridică cu formă de proprietate: “PROPR. OBȘTEASCĂ - AG. EC. NEORGANIZAȚI în S.C.” ce activează în domeniul învățământului privat.
- Activitatea din ultimul bilanț este: cod 8559 “Alte forme de învățământ n.c.a”.
- În contractul încheiat între părți nu se precizează cert obiectul sponsorizării, așa cum prevede art.1 din Legea nr. 32/1994 privind sponsorizarea, respectiv care este activitatea fără scop lucrativ ce face efectiv obiectul acestei sponsorizării, indicată cert de beneficiar, așa cum este precizat și la pct.II din contractul încheiat între părți obiectul sponsorizării și respectiv drepturile și obligațiile părților implicare în acest contract.
- Beneficiarul sponsorizării, având în vedere prevederile art.4 din Legea nr.32/1994, nu precizează clar activitatea fără scop lucrativ care este efectiv sponsorizată, încât aceasta să poată fi verificată și că suma primită ce a făcut obiectul sponsorizării nu este folosită în scopul obținerii de profit.
- În exercițiul financiar al anului 2011, conform situațiilor financiare depuse, beneficiarul sponsorizării înregistrează din activitatea desfășurată un excedent / profit apreciabil activității desfășurate.

Având în vedere cele precizate mai sus, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu poate demonstra că activitatea sponsorizată se încadrează în prevederile Legii nr.32/1994 privind sponsorizarea, obiectul sponsorizării neputând fi verificabil și ca atare nu acordă deductibilitate pentru sponsorizarea efectuată, petenta încălcând prevederile art.21 alin.(4) lit.p) din Codul Fiscal, fiind stabilit un impozit pe profit în suma de ... lei.

II.1.3. Referitor la impozitul pe profit în sumă de ... lei stabilit urmare a neacordării deductibilității pentru cheltuieli de exploatare în sumă de ... lei;

Organele de inspecție fiscală au constatat că în anul 2011 societatea a înregistrat în evidența contabilă pe cheltuieli de exploatare în sumă de ... lei cu TVA aferentă de ... lei din facturi reprezentând set așternuturi, scaune copii, jaluzele figurine marca, mobilier, consum energie electrică cabană

Pentru bunurile achiziționate societatea nu a putut face dovada obținerii de venituri aferente acestor cheltuieli de exploatare, așa cum este prevăzut la art.21 alin.(1) și art.19 alin.(1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

De asemenea, prin Decizia de impunere nr. .../...2014 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de AJFP ... – Inspecție Fiscală, în baza raportului de inspecție fiscală nr. .../...2014, pentru neplata la termen a impozitului pe profit suplimentar, organele de inspecție fiscală, în baza prevederilor art.120 și art.120¹ din OG nr. 92/2003, au calculat dobânzi/majorări de întârziere în sumă de ... lei și penalități de întârziere în sumă de ... lei.

II.2. Referitor la stabilirea TVA suplimentar de ... lei;

Organele de inspecție fiscală au constatat că, în perioada decembrie 2012-iunie 2014, societatea a dedus TVA în suma de ... lei din facturi reprezentând:

- consum de energie electrică înregistrat la punctul de consum din localitatea ..., jud. ..., imobil care nu este în proprietatea societății și pentru consumul înregistrat la cabana din ..., unde societatea nu a putut face dovada obținerii de venituri taxabile.

- diverse bunuri care nu au legătură cu activitatea desfășurată de societate ex: flori, gazon, pomi, îngrășământ, etc.

Organele de inspecție fiscală, în baza prevederilor art.145 alin.2 lit.a) din Legea nr.571/2003, au stabilit un TVA suplimentar în sumă de ... lei.

De asemenea, prin Decizia de impunere nr. .../...2014 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de AJFP ... – Inspecție Fiscală, în baza raportului de inspecție fiscală nr. .../...2014, pentru neplata la termen a TVA stabilită suplimentar în sumă de ... lei, organele de inspecție fiscală, în baza prevederilor art.120 și art.120¹ din OG nr. 92/2003,

au calculat dobânzi/majorări de întârziere în sumă de ... lei și penalități de întârziere în sumă de ... lei.

II.3. Referitor la Dispoziția nr.../...2014 privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală cu privire la măsura de diminuare a pierderii cu suma de ... lei reprezentând:

- ... lei diminuarea pierdere pe anul 2012;
- ... lei diminuarea pierdere pe anul 2013;

În fapt, organele de inspecție fiscală au constatat că în anul 2012 societatea a înregistrat în evidența contabilă, pe cheltuieli de exploatare suma de ... lei cu TVA aferentă de ... lei, reprezentând: reparații auto marca, flori, ceas marca, ochelari, lentile, mașină de pâine, robot bucătărie, TV marca, cheltuieli deplasare Austria, consum energie electrică cabană Pentru bunurile achiziționate societatea nu a putut face dovada obținerii de venituri aferente acestor cheltuieli de exploatare, așa cum este prevăzut la art.21 alin. (1) și art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

În exercițiul financiar al anului 2013, organele de inspecție fiscală au constatat că în data de 31.01.2013, conform aprobării hotărârii AGA, societatea acoperă o pierdere contabilă din exercițiul financiar al anului 2012, în sumă de ... lei, din contul 1068 “alte rezerve”.

Analizând componența analitică a rulajului creditor al contului 1068 “alte rezerve” în ordinea cronologică a constituirii acestor rezerve, organele de inspecție fiscală au constatat o acoperire a pierderii contabile în sumă de ... lei, care a fost făcută din rezerve provenind din repartizări din profitul contabil în sumă de ... lei, iar diferența în sumă de ... lei din rezerve constituite din reevaluare în anul 2005.

Astfel, organele de inspecție fiscală au menționat faptul că la acoperirea pierderii contabile din rezerve din reevalure, modificându-se destinația acesteia, în conformitate cu dispozițiile art.22 alin.(5) din Codul Fiscal, societatea avea obligația să includă la venituri impozabile această reducere de rezervă în sumă de ... lei, care a fost anterior dedusă la calculul profitului impozabil, fapt pentru care au redus pierderea fiscală declarată de societate cu suma de ... lei.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că în anul 2013 societatea a înregistrat în evidența contabilă pe cheltuieli de exploatare, în sumă de ... lei cu TVA aferentă de ... lei, reprezentând: reparații auto marca, cheltuieli deplasare Austria, consum energie electrică la cabană ... și în loc. ..., jud. ..., etc. Pentru bunurile achiziționate societatea nu a putut face dovada obținerii de venituri aferente acestor cheltuieli de exploatare așa cum este prevăzut la art.21 alin.(1) și art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

În concluzie, în timpul inspecției fiscale, s-a diminuat pierderea fiscală aferentă anului 2013 în suma de ... lei, cu suma de ... lei (... lei + ... lei),

rezultând la 31.12.2013 o pierdere fiscală de recuperat în anii următori în sumă de ... lei.

În consecință, în baza art.105 alin.(9) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, și pct.2 din HG nr.1050/2014 pentru aprobarea normelor metodologice de aplicare a OG nr.92/2003, organele de inspecție fiscală, prin Dispoziția nr.../...2014 privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală, au dispus:

„Măsura nr. 1

Pentru perioada 01.01.2012 – 31.12.2013 pierdere fiscală se va diminua cu suma de ... lei din care:

- *pentru pe anul 2012 cu suma de ... lei;*

- *pentru pe anul 2013 cu suma de ... lei.*

Societatea va avea în vedere la depunerea Declarației 101 privind impozitul pe profit pe anul 2014, diminuarea pierderii fiscale cu suma de ... lei.”

III. Având în vedere susținerile petentului, documentele existente la dosarul cauzei și prevederile legale în vigoare, invocate de către petent și de către organele fiscale, se rețin următoarele:

SC X SRL, cu sediul ..., C.I.F. ..., înregistrată la ORC ... sub nr. ..., este reprezentată prin dna. Y, în calitate de administrator.

Prin Decizia de impunere nr. .../...2014 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de AJFP ... – Inspecție Fiscală, în baza raportului de inspecție fiscală nr. .../...2014, s-au stabilit de plată în sarcina contribuabilului suma totală de ... lei reprezentând:

- ... lei – impozit pe profit;
- ... lei – dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;
- ... lei – penalități de întârziere aferente impozitului pe profit;
- ... lei – TVA;
- ... lei – dobânzi/majorări de întârziere aferente TVA;
- ... lei – penalități de întârziere aferente TVA.

Petenta contestă parțial Decizia de impunere nr. .../...2014 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de AJFP ... – Inspecție Fiscală, în baza raportului de inspecție fiscală nr. .../...2014, și vizează suma parțială de ... lei reprezentând:

- ... lei – impozit pe profit;
- ... lei – dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;
- ... lei – penalități de întârziere aferente impozitului pe profit;
- ... lei – TVA;
- ... lei – dobânzi/majorări de întârziere aferente TVA;
- ... lei – penalități de întârziere aferente TVA.

De asemenea petenta contestă și Dispoziția nr. .../...2014 privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală pentru măsura de diminuare a pierderii cu suma de ... lei reprezentând:

- ... lei diminuarea pierdere pe anul 2012;
- ... lei diminuarea pierdere pe anul 2013.

III.1. Referitor la impozitul pe profit în sumă de ... lei stabilit urmare impozitării diferențelor din reevaluare incluse în contul 1068 “Alte rezerve” la sfârșitul exercițiului financiar al anului 2011, DGRFP Timișoara, prin Serviciul de Soluționare a Contestațiilor este investită să se pronunțe dacă în mod legal organele de inspecție fiscală au impozitat diferențele din reevaluare în sumă de ... lei, transferate în contul „alte rezerve”, în condițiile în care societatea nu a făcut dovada că a impozitat veniturile aferente diferenței din reevaluare la schimbarea destinației rezervei din reevaluarea terenurilor.

În fapt, la sfârșitul exercițiului financiar al anului 2011 a fost înregistrată în creditul contului 1068 „alte rezerve” suma de ... lei prin efectuarea articolului contabil: 105 “Rezerve din reevaluare” = 1068 “Alte rezerve”, iar pentru suma de ... lei înregistrată la rezerve legale, societatea verificată nu a putut demonstra că a fost impozitată, așa cum prevede art.22 alin.5¹ din Codul Fiscal.

Organele de inspecție fiscală au procedat la impozitarea “diferențelor din reevaluare” în sumă de ... lei, transferate în contul “alte rezerve”, în conformitate cu prevederile art.22 alin. 5¹ din Codul Fiscal, fiind determinat un impozit pe profit suplimentar în sumă de ... lei (... x 16%).

Societatea în susținerea cauzei consideră că, în mod greșit, s-a reținut că a încălcat dispozițiile art.22 alin.5¹ din Codul Fiscal, deoarece mijloacele fixe se află în gestiunea societății și reprezintă în fapt 2 terenuri – teren ... și teren ... – conform declarației de impozit, iar în baza reglementărilor fiscale terenurile nu se supun amortizării și nici nu le-a fost schimbată destinația, petenta susținând că în acest context nu a existat și nu există factorul generator al impozitării sumei de ... lei.

În drept, sunt aplicabile prevederile art.22 alin.5 și 5¹ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

“Art.22 Provizioane și rezerve

(5) Reducerea sau anularea oricărui provizion ori a rezervei care a fost anterior dedusă se include în veniturile impozabile, indiferent dacă reducerea sau anularea este datorată modificării destinației provizionului sau a rezervei, distribuirii provizionului sau rezervei către participanți sub orice formă, lichidării, divizării, fuziunii contribuabilului sau oricărui alt motiv. Prevederile prezentului alineat nu se aplică dacă un alt contribuabil preia un provizion sau o rezervă în legătură cu o divizare sau fuziune, reglementările acestui articol aplicându-se în continuare acelu provizion sau rezervă.

(5¹) Prin excepție de la prevederile alin. (5), rezervele din reevaluarea mijloacelor fixe, inclusiv a terenurilor, efectuată după data de 1 ianuarie 2004, care sunt deduse la calculul profitului impozabil prin intermediul amortizării fiscale sau al cheltuielilor privind activele cedate și/sau casate, se impozitează concomitent cu deducerea amortizării fiscale, respectiv la momentul scăderii din gestiune a acestor mijloace fixe, după caz”,

coroborate cu prevederile alin.57¹ și 57² din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, care precizează:

“57¹. În aplicarea prevederilor art. 22 alin.(5), corelate cu dispozițiile art. 19 din Codul fiscal, surplusul din reevaluarea imobilizărilor corporale, care a fost anterior deductibil, evidențiat potrivit reglementărilor contabile în contul “Rezultatul reportat” sau în contul “Alte rezerve”, analitice distincte, se impozitează la momentul modificării destinației rezervei, distribuirii rezervei către participanți sub orice formă, lichidării, divizării, fuziunii contribuabilului sau oricărui alt motiv, inclusiv la folosirea acesteia pentru acoperirea pierderilor contabile. Pentru calculul profitului impozabil aceste sume sunt elemente similare veniturilor.

Înregistrarea și menținerea în capitaluri proprii, respectiv conturi de rezerve sau rezultatul reportat, analitice distincte, a rezervelor constituite în baza unor acte normative nu se consideră modificarea destinației sau distribuție.”

57². Nu intră sub incidența prevederilor art.22 alin.(5¹) din Codul fiscal rezervele reprezentând surplusul realizat din rezerve din reevaluarea mijloacelor fixe, inclusiv a terenurilor, efectuată după data de 1 ianuarie 2004, existente în sold în contul “106.5” la data de 30 aprilie 2009 inclusiv, care au fost deduse la calculul profitului impozabil. Aceste rezerve se impozitează la momentul modificării destinației acestora potrivit prevederilor art.22 alin.(5) din Codul fiscal.”

Din textele de lege invocate mai sus reiese faptul că diferența în plus din reevaluare se impozitează în momentul modificării destinației rezervei, sau distribuirii rezervei de către participanți sub orice formă, inclusiv la folosirea acesteia pentru acoperirea pierderilor contabile. Pentru profitul impozabil aceste sume se constituie elemente similare veniturilor.

Potrivit dispozițiilor OMFP nr.3055/2009 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, plusul sau minusul rezultat din reevaluarea imobilizărilor corporale, în conformitate cu prevederile legal, sunt reflectate în debitul sau creditul contului “Rezerve din reevaluare”, după caz.

Se reține având în vedere funcția contului 105 “Rezerve din reevaluare”, așa cum prevăd dispozițiile contabile în vigoare, în debitul contului se regăsesc numai:

- capitalizarea surplusului din reevaluare, prin transferul direct în capitalul propriu;
- descreșterea față de valoarea contabilă netă, rezultată din reevaluarea imobilizărilor corporale;
- ajustarea amortizării în anumite cazuri speciale.

Rezerva din reevaluare se înregistrează, pe măsura folosirii imobilizărilor corporale, ca amortizare, sau se capitalizează în momentul când activul este scos din evidența.

Soldul creditor al contului reprezintă rezerva din reevaluarea imobilizărilor corporale existente, creștere care se recuperează pe calea amortizării, și ca această creștere nu poate avea o altă destinație.

Această prevedere confirmă că, din punct de vedere contabil, rezerva din reevaluare trebuie să reflecte creșterea (descreșterea) de valoare a imobilizărilor existente, creștere care se recuperează pe calea amortizării, și că această creștere nu poate avea o altă destinație.

Se reține că din punct de vedere al reglementărilor fiscale, surplusul din reevaluare care a fost anterior dedus se include în veniturile impozabile, atunci când rezerva constituită:

- se reduce ca urmare a schimbării destinației;
- se reduce ca urmare a distribuirii către participanți sub orice formă;
- se reduce ca urmare a operațiunilor de reorganizare (a lichidării, divizării, fuziunii) contribuabilului sau oricărui alt motiv.

Referitor la susținerile petentei că mijloacele fixe se află în gestiunea societății și reprezintă în fapt 2 terenuri – teren ... și teren ... – conform declarației de impozit, iar în baza reglementărilor fiscale terenurile nu se supun amortizării și nici nu le-a fost schimbată destinația, petenta susținând că în acest context nu a existat și nu există factorul generator al impozitării sumei de ... lei, acestea nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației întrucât din analiza prevederilor legale putem concluziona că:

- la schimbarea destinației rezervei din reevaluarea mijloacelor fixe, inclusiv a terenurilor, valoarea dedusă se consideră element similar veniturilor și se recalculează impozitul pe profit de la perioadele în care a fost dedusă;
- partea care nu a fost dedusă pe calea amortizării și este utilizată la acoperirea pierderii contabile, respectiv i se schimbă destinația, este tratată tot ca un element similar veniturilor și este impozitată din momentul schimbării destinației,

ori în speță nu este vorba de schimbarea destinației terenurilor și de aspectul că terenurile nu se amortizează, fiind vorba de schimbarea destinației rezervei din reevaluarea mijloacelor fixe, inclusiv a terenurilor, având în vedere faptul că prin înregistrările efectuate, SC X SRL a schimbat destinația rezervei din reevaluare în sumă de ... lei, odată cu acoperirea pierderii contabile.

De asemenea trebuie menționat faptul că petenta, nici în timpul inspecției fiscale și nici la contestație nu a prezentat în susținere documente

justificative, referitoare la bunurile reevaluate care să fie în măsură să combată și să schimbe constatările organelor de inspecție fiscală.

Astfel, în speța în cauză la schimbarea destinației rezervei din reevaluarea mijlocului fix, inclusiv a terenurilor, valoarea astfel dedusă se constituie element similar veniturilor și deci trebuia impozitată în momentul schimbării destinației.

Prin urmare, se reține că, în mod legal, organele de inspecție fiscală au procedat la impozitarea “diferențelor din reevaluare” în sumă de ... lei, transferate în contul “alte rezerve”, în conformitate cu prevederile art.22 alin. 5¹ din Codul Fiscal, fiind determinat un impozit pe profit suplimentar în sumă de ... lei (... x 16%), motiv pentru care în temeiul prevederilor Titlului IX - art.216 alin.(1) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care arată:

“ART. 216 Soluții asupra contestației

(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.”

coroborat cu pct.11.1 lit.a) din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, aprobate prin OPANAF nr.2906/2014, care stipulează:

“11. Instrucțiuni pentru aplicarea art.216 din Codul de procedură fiscală - Soluții asupra contestației

11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

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

contestația formulată de SC X SRL va fi respinsă, ca neîntemeiată, pentru impozitul pe profit în sumă de ... lei.

III.2. Referitor la impozitul pe profit în sumă de ... lei aferent cheltuielilor cu sponsorizarea în sumă de ... lei, DGRFP Timișoara, prin Serviciul de Soluționare a Contestațiilor este investită să se pronunțe dacă societatea poate să scadă contravaloarea sponsorizărilor din impozitul pe profit, în condițiile în care din documentele existente nu s-a făcut dovada certă că sponsorizare a respectat în totalitate prevederile Legii nr.32/1994 privind sponsorizarea.

Organele de inspecție fiscală au menționat că SC X SRL a încheiat contractul de sponsorizare nr..../...2011 cu Fundația Q, cu sediul în ..., cod fiscal ..., înregistrată ca persoană juridică fără scop patrimonial, reprezentată legal de dl. W, în calitate de președinte – director general, constatând că societatea nu poate demonstra că activitatea sponsorizată se încadrează în prevederile Legii nr.32/1994 privind sponsorizarea, obiectul sponsorizării neputând fi verificabil și ca atare nu au acordat deductibilitate pentru sponsorizarea efectuată în sumă

de ... lei, petenta încălcând prevederile art.21 alin.(4) lit.p) din Codul Fiscal, fiind stabilit un impozit pe profit în suma de ... lei.

Petenta susține că soluția organului fiscal este nefondată, iar motivația unei astfel de soluții nu subzistă fiind netemeinică și nelegală, întrucât:

- suma de ... lei se încadrează în plafonul și condițiile stabilite de lege în materie de sponsorizare atât din punct de vedere a Legii nr.32/1994, cât și Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, operațiunea de sponsorizare fiind realizată prin contract ce cuprinde toate elementele necesare și este și înregistrată cu respectarea tuturor cerințelor fiscale;

- din cuprinsul contractului rezultă în mod complet beneficiarul sponsorizării, obiectul sponsorizării, fiind stabilită atât durata, cât și valoarea sponsorizării, fiind respectate astfel dispozițiile Legii nr.32/1994, cu modificările și completările ulterioare, în special cele ale art.1 alin.(1) și (2).

În fapt, prin contractul de sponsorizare nr..../...2011, la pct.II - Obiectul contractului, se precizează:

“Sponsorul susține activitatea de dezvoltare educațională și profesională a elevilor și tinerilor de nivel preșcolar, primar, gimnazial, liceal, postliceal și universitar, pe care Beneficiarul îl va indica, prin mijloacele financiare prevăzute la punctul III din prezentul contract”.

La pct.III - Valoarea contractului, se arată:

“Valoarea prezentului contract este de ... euro echivalent în lei la cursul BNR din ziua plății.”,

iar la pct.III - Durata contractului, se menționează:

“Durata contractului a fost stabilită pe perioada anului școlar 2011/2012.”

În baza acestui contract, organele de inspecție fiscală au constatat că, în exercițiul financiar al anului 2011, SC X SRL a virat în contul Fundației Q – ..., suma de ... lei.

În drept, conform prevederilor art.21 alin.(1) și alin.(4) lit.p) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

„(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.”

[...]

(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, dacă totalul acestor cheltuieli îndeplinește cumulativ următoarele condiții:

1. este în limita a 3 la mie din cifra de afaceri;

2. nu depășește mai mult de 20% din impozitul pe profit datorat.

În limitele respective se încadrează și cheltuielile de sponsorizare a bibliotecilor de drept public, în scopul construcției de localuri, al dotărilor, achizițiilor de tehnologie a informației și de documente specifice, finanțării programelor de formare continuă a bibliotecarilor, schimburilor de specialiști, a burselor de specializare, a participării la congrese internaționale;”.

Conform prevederilor art.1, art.2, art.4, art.5 și art.6 din Legea nr.32/1994 privind sponsorizarea, cu modificările și completările ulterioare:

“ART. 1

(1) Sponsorizarea este actul juridic prin care două persoane convin cu privire la transferul dreptului de proprietate asupra unor bunuri materiale sau mijloace financiare pentru susținerea unor activități fără scop lucrativ desfășurate de către una dintre părți, denumită beneficiarul sponsorizării.

(2) Contractul de sponsorizare se încheie în formă scrisă, cu specificarea obiectului, valorii și duratei sponsorizării, precum și a drepturilor și obligațiilor părților.

ART. 2 Este considerat sponsor orice persoană fizică sau juridică din România sau din străinătate care efectuează o sponsorizare în condițiile legii.

ART. 4

(1) Poate fi beneficiar al sponsorizării:

a) orice persoană juridică fără scop lucrativ, care desfășoară în România sau urmează să desfășoare o activitate în domeniile: cultural, artistic, educativ, de învățământ, științific - cercetare fundamentală și aplicată, umanitar, religios, filantropic, sportiv, al protecției drepturilor omului, medicosanitar, de asistență și servicii sociale, de protecția mediului, social și comunitar, de reprezentare a asociațiilor profesionale, precum și de întreținere, restaurare, conservare și punere în valoare a monumentelor istorice;

b) instituțiile și autoritățile publice, inclusiv organele de specialitate ale administrației publice, pentru activitățile prevăzute la lit. a);

c) de asemenea, pot fi sponsorizate, în condițiile prezentei legi, emisiuni ori programe ale organismelor de televiziune sau radiodifuziune, precum și cărți ori publicații din domeniile definite la lit.a);

d) orice persoană fizică cu domiciliul în România a cărei activitate în unul dintre domeniile prevăzute la lit.a) este recunoscută de către o persoană juridică fără scop lucrativ sau de către o instituție publică ce activează în domeniul pentru care se solicită sponsorizarea.[...]”.

ART. 5

(1) Sponsorul ori beneficiarul are dreptul să aducă la cunoștința publicului sponsorizarea prin promovarea numelui, a mărcii sau a imaginii sponsorului.

(2) Sponsorul ori beneficiarul este obligat să aducă la cunoștința publicului sponsorizarea într-un mod care să nu lezeze, direct sau indirect, activitatea sponsorizată, bunele moravuri sau ordinea și liniștea publică.

(3) Denumirile publicațiilor, titlurile cărților și ale emisiunilor de radio și televiziune sponsorizate trebuie anunțate ca atare.

(4) Anunțurile vor fi formulate astfel încât să reiasă clar acțiunea de sponsorizare și vor fi aduse la cunoștința publicului, în mod gratuit, de către beneficiarul sponsorizării.

(5) În cadrul activităților de sponsorizare sau de mecenat se interzice ca sponsorul, mecena sau beneficiarul să efectueze reclama sau publicitate comercială, anterioară, concomitentă sau ulterioară în favoarea acestora sau a altor persoane.

ART. 6

Facilitățile prevăzute în prezenta lege nu se acordă în cazul:

a) sponsorizării reciproce între persoane fizice sau juridice;

b) sponsorizării efectuate de către rude ori afini până la gradul al patrulea inclusiv;

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

La pct.2 din OMF nr.994/1994 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea Legii nr.32/1994 privind sponsorizarea, cu privire la beneficiarii sponsorizării, se prevede:

“Beneficiarii sponsorizării

1. Pot beneficia de sponsorizare, potrivit dispozițiilor art. 4 și 5 din lege, orice persoană juridică de utilitate publică și orice persoană juridică nonprofit, care au sediul în România, și desfășoară sau vor fi autorizate să desfășoare una dintre activitățile menționate expres în art. 4. În acest sens, pot beneficia de sponsorizare: școli, spitale, cămine de batrini, orfeline, asociații, fundații etc., dacă au personalitate juridică.

2. De asemenea, poate beneficia de sponsorizare orice persoană fizică cu domiciliul în România sau care aparține spiritualității românești, care desfășoară o activitate constantă într-unul din domeniile prevăzute la art. 4 din lege, a cărei activitate este recunoscută de către orice persoană juridică nonprofit, constituită legal în țara sau în străinătate, cu activitate susținută în domeniul pentru care recomandă persoana fizică beneficiară de sponsorizare.

Exemplu:

Fundația "A", persoana juridică nonprofit, cu activitate susținută în domeniul protecției și ocrotirii copiilor orfani, poate recomanda, în baza unei certificări scrise, spre a fi sponsorizată, o persoană fizică care desfășoară o activitate constantă pentru ocrotirea acestor copii.

3. Potrivit dispozițiilor art.6 alin.3, se interzice ca prin operațiunea de sponsorizare beneficiarul sau sponsorul să efectueze reclama comercială anterioară, concomitentă sau ulterioară activității sponsorizate, altei persoane decât beneficiarului.”

Față de prevederile legale de mai sus se reține că agenții economici care efectuează sponsorizări au dreptul să scadă din impozitul pe profit aceste sume dacă îndeplinesc cumulativ condițiile prevăzute de lege.

Conform prevederilor Legii nr.32/1994 privind sponsorizarea, poate fi beneficiar al sponsorizării orice persoană juridică fără scop lucrativ care desfășoară în România sau urmează să desfășoare o activitate în domeniile precizate, instituțiile și autoritățile publice, emisiuni ori programe ale organismelor de televiziune sau cărți, publicații, precum și orice persoană fizică cu domiciliul în România care desfășoară activitate constantă în domeniile prevăzute la art.4 din lege și a cărei activitate este recunoscută de persoana juridică fără scop lucrativ sau de instituția publică ce activează în domeniul pentru care se solicită sponsorizarea.

Analizând modul de derulare a acestui contract de sponsorizare, așa după cum s-a menționat și în raportul de inspecție fiscală, trebuie sesizate următoarele aspecte:

- Beneficiarul sponsorizării respectiv Fundația Q –... este o persoană juridică cu formă de proprietate: “PROPR. OBȘTEASCĂ - AG. EC. NEORGANIZAȚI în S.C.” ce activează în domeniul învățământului privat, activitatea declarată în ultimul bilanț este: cod 8559 “Alte forme de învățământ n.c.a”.

- În contractul încheiat între părți nu se precizează cert obiectul sponsorizării, așa cum prevede art.1 din Legea nr. 32/1994 privind sponsorizarea, respectiv care este activitatea fără scop lucrativ ce face efectiv obiectul acestei sponsorizării, indicată cert de beneficiar, așa cum este precizat și la pct.II din contractul încheiat între părți obiectul sponsorizării și respectiv drepturile și obligațiile părților implicare în acest contract.

- Beneficiarul sponsorizării, având în vedere prevederile art.4 din Legea nr.32/1994, nu precizează clar activitatea fără scop lucrativ care este efectiv sponsorizată, încât aceasta să poată fi verificată și că suma primită ce a făcut obiectul sponsorizării nu este folosită în scopul obținerii de profit.

- În exercițiul financiar al anului 2011, conform situațiilor financiare depuse, beneficiarul sponsorizării înregistrează din activitatea desfășurată profit.

Referitor la susținerea petentei că operațiunea de sponsorizare a fost realizată prin contract ce cuprinde toate elementele necesare și este și înregistrată cu respectarea tuturor cerințelor fiscale, iar prin contract se stabilește, în mod concret, la capitolul II faptul că sponsorul susține activitatea de dezvoltare educațională și profesională a elevilor și tinerilor la nivel preșcolar, primar, gimnazial, liceal, postliceal și universitar – situație ce demonstrează că obiectul sponsorizării este precizat în mod cert, aceasta nu poate fi luată în considerare la soluționarea favorabilă a contestației întrucât:

- chiar dacă părțile contractului și-au construit o situație juridică, aceasta are efecte în ce privește obligațiile fiecăreia dintre ele nu și în raport cu statul,

normele prevăzute de cadrul fiscal fiind de drept public, organele fiscale, în mod legal, au apreciat în concret contractul având în vedere relevanța stărilor fiscale;

- cu atât mai mult, nu a fost încălcată libertatea contractuală, între părți se aplică principiul forței obligatorii a contractului, însă normele prevăzute de Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, sunt de drept public, iar părțile nu pot prin contractul lor să treacă peste dispozițiile imperative ale legii, lege care la art.21 alin.(1) și alin.(4) lit.p) prevede foarte clar faptul că 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, făcând trimitere la:

“contribuabilii care efectuează sponsorizări și/sau acte de mecenat, potrivit prevederilor Legii nr.32/1994 privind sponsorizarea, cu modificările ulterioare...”;

- nu au fost prezentate documente justificative care să indice clar acțiunea sponsorizată, precum și finalitatea sponsorizării.

Referitor la susținerea petentei că organele de inspecție fiscală au afirmat că: *“activitatea sponsorizată nu poate fi verificată”*, fără însă a se efectua verificări în acest sens, determină o vădită nelegalitate, dar și netemeinicie a reținerii din actul de control fiscal,

aceasta nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației, întrucât trebuie avute în vedere principiile generale de conduită în administrarea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat, care sunt reglementate de OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

„ART. 5 Aplicarea unitară a legislației

Organul fiscal este obligat să aplice unitar prevederile legislației fiscale pe teritoriul României, urmărind stabilirea corectă a impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat.”

În conformitate cu prevederile art.64- 65 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, se arată:

“ART. 64 Forța probantă a documentelor justificative și evidențelor contabile

Documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului constituie probe la stabilirea bazei de impunere. În cazul în care există și alte acte doveditoare, acestea vor fi luate în considerare la stabilirea bazei de impunere.

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.

(2) Organul fiscal are sarcina de a motiva decizia de impunere pe bază de probe sau constatări proprii.”

Față de textele de lege invocate și de cele prezentate, în fapt se rețin următoarele:

- Codul de procedură fiscală reglementează un principiu de bază din activitatea organelor fiscale și anume principiul aplicării unitare a legislației, urmărind stabilirea corectă a impozitelor și taxelor datorate bugetului general consolidat;

- Pentru stabilirea corectă a impozitelor și taxelor, inspecția fiscală are în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și a raporturilor juridice care sunt relevante pentru impunere,

organele de inspecție fiscală respectând prevederile art.94 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care prevede:

“ART. 94 Obiectul și funcțiile inspecției fiscale

(1) Inspecția fiscală are ca obiect verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor de către contribuabili, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impunere, stabilirea diferențelor obligațiilor de plată și a accesoriilor aferente acestora.”

În speță sunt incidente prevederile legale ale OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care la art.109 alin.(1) arată:

“Art.109 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.”,

coroborate cu dispozițiile pct.102.1 din HG nr.1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit cărora:

102.1. La examinarea stării de fapt fiscale pentru stabilirea bazei de impunere, organul fiscal competent va avea în vedere toate documentele justificative și evidențele financiar-contabile și fiscale care constituie mijloace de probă și sunt relevante pentru stabilirea drepturilor și obligațiilor fiscale.”

În consecință, trebuie avut în vedere faptul că art.6 din Legea nr.82/1991 a contabilității, republicată, arată că:

“Orice operațiune economico – financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate dobândind astfel calitatea de document justificativ;”,

coroborat cu dispozițiile pct.44 din Normele de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin HG nr.44/2004, potrivit cărora:

“Norme metodologice:

44. Înregistrările în evidența contabilă se fac cronologic și sistematic, pe baza înscrisurilor ce dobândesc calitatea de document justificativ care angajează răspunderea persoanelor care l-au întocmit, conform reglementărilor contabile în vigoare”.

În baza prevederilor art.4 alin.(1) din Legea nr.82/1991 a contabilității, republicată, care arată că:

„ART.4 (1) Ministerul Economiei și Finanțelor elaborează și emite norme și reglementări în domeniul contabilității, planul de conturi general, modelele situațiilor financiare, registrelor și formularelor comune privind activitatea financiară și contabilă, normele metodologice privind întocmirea și utilizarea acestora.”, s-a emis OMFP nr.3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, care la art.1 prevede:

“ART.1(1) Se aprobă Reglementările contabile conforme cu directivele europene, cuprinse în anexa*) care face parte integrantă din prezentul ordin.”

Astfel, trebuie invocat și faptul că reglementările contabile în vigoare, respectiv Secțiunea 7 Principii contabile generale, pct.46 alin.(1) și alin.(2) din OMFP nr.3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, precizează:

“(1) Principiul prevalenței economicului asupra juridicului. Prezentarea valorilor din cadrul elementelor din bilanț și contul de profit și pierdere se face ținând seama de fondul economic al tranzacției sau al operațiunii raportate, și nu numai de forma juridică a acestora.

(2) Respectarea acestui principiu are drept scop înregistrarea în contabilitate și prezentarea fidelă a operațiunilor economico-financiare, în conformitate cu realitatea economică, punând în evidență drepturile și obligațiile, precum și riscurile asociate acestor operațiuni.

Evenimentele și operațiunile economico-financiare trebuie evidențiate în contabilitate așa cum acestea se produc, în baza documentelor justificative. Documentele care stau la baza înregistrării în contabilitate a operațiunilor economico-financiare trebuie să reflecte întocmai modul cum acestea se produc, respectiv să fie în concordanță cu realitatea. De asemenea, contractele încheiate între părți trebuie să prevadă modul de derulare a operațiunilor și să respecte cadrul legal existent.

În condiții obișnuite, forma juridică a unui document trebuie să fie în concordanță cu realitatea economică.[...]”.

Ori acest articol consacră, la nivel de lege, principiul prevalenței economicului asupra juridicului, al realității economice, în baza căruia autoritățile fiscale au dreptul să analizeze orice operațiune (tranzacție), nu numai din punct de vedere juridic, ci și din punct de vedere al scopului economic urmărit de contribuabil.

Prin urmare, o tranzacție normală din punct de vedere juridic și economic, poate să nu fie luată în considerare sau să fie reîncadrată din punct de vedere fiscal, în scopul aplicării legii fiscale, în susținerea celor relatate stau și prevederile legale ale OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, art.14 alin.(2) care arată:

“Situațiile de fapt relevante din punct de vedere fiscal se apreciază de organul fiscal după conținutul lor economic”.

Astfel trebuie reținut faptul că nu au fost prezentate documente justificative, nici în timpul inspecției fiscale și nici cu prilejul contestației nu au

fost depuse alte documente referitoare la sponsorizare, care să indice clar acțiunea sponsorizată, precum și finalizarea sponsorizării, iar în condițiile în care în contractul de sponsorizare nr.../...2011, la pct.II - Obiectul contractului se precizează, la modul general, doar faptul că: *“activității de dezvoltare educațională și profesională a elevilor și tinerilor de nivel preșcolar, primar, gimnazial, liceal, postliceal și universitar, pe care Beneficiarul îl va indica, prin mijloacele financiare prevăzute la punctul III din prezentul contract”*, nu se poate verifica încadrarea strict în prevederile din Legea nr. 32/1994 privind sponsorizarea, OMF nr.994/1994 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea Legii nr.32/1994 privind sponsorizarea.

De asemenea referitor la acest capăt de cerere, prin contestația formulată, petenta nu arată alte motive de fapt și de drept incidente în speță, referitoare la sponsorizare, organele de soluționare nu se pot substitui contestatoarei cu privire la alte motive și documente prin care aceasta înțelege să combată actul atacat.

Având în vedere cele menționate anterior, în speță sunt incidente și prevederile art.206 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora:

“Contestația se formulează în scris și va cuprinde:

[...] d) dovezile pe care se întemeiază”,

coroborate cu cele ale art.213 alin.(1) din același act normativ, unde se precizează că:

“[...] Analiza contestației se face în raport de susținerile părților, de dispozițiile legale invocate de acestea și de documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării”.

În legătură cu explicitarea acestui articol, prin OPANAF nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, pct.2.5 și 2.6 se prevede că:

“2.5. Organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv.

2.6. Motivarea contestației se va face cu respectarea dispozițiilor privind termenul de depunere a contestațiilor, sub sancțiunea decăderii.”

Așadar, întrucât contestatoarea nu a prezentat documente care să constituie izvorul material al pretențiilor deduse contestației, documente prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală și din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată de organele de inspecție fiscală, reprezintă o nesocotire de către contestatoare a propriului interes, ceea ce va determina respingerea contestației.

Având în vedere cele precizate mai sus, organele de inspecție fiscală, în mod legal au constatat că societatea nu poate demonstra că activitatea sponsorizată se încadrează în prevederile Legii nr.32/1994 privind sponsorizarea, obiectul sponsorizării neputând fi verificabil și ca atare nu acordă deductibilitate pentru sponsorizarea efectuată, petenta încălcând prevederile

art.21 alin.(4) lit.p) din Codul Fiscal, motiv pentru care în temeiul prevederilor Titlului IX - art.216 alin.(1) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care arată:

“ART. 216 Soluții asupra contestației

(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.”

coroborat cu pct.11.1 lit.a) din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, aprobate prin OPANAF nr.2906/2014, care stipulează:

“11. Instrucțiuni pentru aplicarea art.216 din Codul de procedură fiscală - Soluții asupra contestației

11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

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

contestația formulată de SC X SRL va fi respinsă, ca neîntemeiată, pentru impozitul pe profit în sumă de ... lei.

III.3. Referitor la impozitul pe profit în sumă de ... lei, DGRFP Timișoara, prin Serviciul de Soluționare a Contestațiilor este investită să se pronunțe dacă cheltuielile în sumă de ... lei sunt deductibile la calculul profitului impozabil, în condițiile în care din documentele anexate la dosarul cauzei nu rezultă necesitatea efectuării acestor cheltuieli în vederea obținerii de venituri din activitatea desfășurată.

În fapt, în anul 2011, societatea a înregistrat în evidența contabilă pe cheltuieli de exploatare suma de ... lei cu TVA aferentă de ... lei, reprezentând cheltuieli cu: set așternuturi, scaune copii, jaluzele figurine marca, mobilier, consum energie electrică cabană

În urma inspecției fiscale, organele de inspecție fiscală au constatat faptul că societatea nu a prezentat documente justificative din care să rezulte faptul că aceste servicii au fost desfășurate pentru realizarea de venituri impozabile, încălcând, astfel, prevederile art.21 alin.(1) și art.19 alin.(1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

Petenta susține că aceste sume sunt cheltuieli de exploatare, așa încât nu se poate face dovada aducerii de venit pe fiecare produs sau serviciu achiziționat, întrucât ele toate au concurat la desfășurarea activității și la realizarea de venituri și respectiv la producerea de profit prin raportarea la întreaga activitate și nu pe fiecare cheltuială în parte.

În drept, deductibilitatea cheltuielilor la calculul profitului impozabil este reglementată de art.19 alin.(1) și art.21 alin.(1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, se stipulează:

„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.

Art.21 - (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.”

Așadar, potrivit prevederilor legale citate mai sus, sunt considerate cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

Societatea avea posibilitatea ca, în susținerea celor afirmate, să depună orice alte materiale corespunzătoare - documente cu caracter specific în funcție de natura fiecărei cheltuieli de exploatare, cu destinația clară a acestor cheltuieli în raport cu întreaga activitate, a modului în care acestea au contribuit la realizarea de venituri, în condițiile în care este vorba de cheltuieli cu set așternuturi, scaune copii, jaluzele figurine marca, mobilier, consum energie electrică cabană

Astfel, se reține că existența unor facturi, nu sunt suficiente pentru a beneficia de dreptul de deducere a cheltuielilor, contribuabilul trebuind să justifice cu documente legale necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activităților desfășurate, respectiv măsura în care aceste cheltuieli au fost efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

Se reține că potrivit doctrinei, bunurile și serviciile cu adevărat necesare pot fi ușor dovedite ca având legătură cu activitatea contribuabilului, iar dispoziția legiuitorului este justificată în sensul că natura bunurilor și serviciilor contractate trebuie să fie în acord cu specificul activității, în caz contrar nemaifiind îndeplinit criteriul efectuării cheltuielilor în scopul obținerii de venituri, criteriul fundamental al deductibilității.

Deși, petenta nu își însușește constatarea organelor de inspecție fiscală, în contestația formulată nu își argumentează documentar și legal punctul de vedere sau care ar fi, în opinia sa, soluția fiscală corectă în condițiile date.

Așadar, simplele afirmații ale societății în susținerea deductibilității cheltuielilor în cauză, respectiv că sunt cheltuieli de exploatare, așa încât nu se poate face dovada aducerii de venit pe fiecare produs sau serviciu achiziționat, întrucât ele toate au concurat la desfășurarea activității și la realizarea de venituri și respectiv la producerea de profit prin raportarea la întreaga activitate și nu pe fiecare cheltuială în parte, fără însă a proba aceste afirmații cu documente justificative care să facă dovada necesității bunurilor și serviciilor facturate și măsura în care sunt aferente realizării de venituri impozabile, nu sunt de natură să combată și nici să înlăture constatările organelor de inspecție fiscală cu privire la aceste servicii.

Având în vedere cele anterior menționate, prevederile legale incidente în speță, se reține că în mod legal organele de control au considerat că o parte din cheltuielile analizate, respectiv cheltuielile în sumă ... lei reprezentând set așternuturi, scaune copii, jaluzele figurine marca, mobilier, consum energie electrică cabană ..., nu au contribuit la realizarea de venituri și drept urmare au fost incluse în baza de impozitare aferentă impozitului pe profit, stabilind un impozit pe profit suplimentar în sumă de ... lei (... lei x 16%).

În temeiul art.216 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care prevede:

„Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.”

coroborat cu pct.11.1 lit.a) din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, aprobate prin OPANAF nr.2906/2014, care stipulează:

“11. Instrucțiuni pentru aplicarea art.216 din Codul de procedură fiscală - Soluții asupra contestației

11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

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

contestația formulată de SC X SRL va fi respinsă, ca neîntemeiată, pentru capătul de cerere privind impozitul pe profit în sumă de ... lei.

În consecință, având în vedere cele arătate la pct.**III.1 – III.3**, contestația formulată de SC X SRL împotriva Deciziei de impunere nr. .../...2014 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de AJFP ... – Inspecție Fiscală, în baza raportului de inspecție fiscală nr. .../...2014, va fi respinsă, ca neîntemeiată, pentru suma ... lei (... lei + ... lei + ... lei) reprezentând impozit pe profit.

III.4. Referitor la stabilirea TVA de plată suplimentar de ... lei, DGRFP Timișoara, prin Serviciul de Soluționare a Contestațiilor este investită să se pronunțe dacă societatea avea drept de deducere a TVA pentru achiziția de bunuri și servicii, în condițiile în care acestea reprezintă bunuri și servicii care nu au legătură cu activitatea generatoare de operațiuni taxabile din punct de vedere a TVA.

În fapt, în perioada decembrie 2012 - iunie 2014, societatea a dedus TVA în suma de ... lei din facturi reprezentând:

- consum de energie electrică înregistrat la punctul de consum din localitatea ..., jud. ..., imobil care nu este în proprietatea societății și pentru consumul

înregistrat la cabana din ..., unde societatea nu a putut face dovada obținerii de venituri taxabile.

- diverse bunuri care nu au legătură cu activitatea desfășurată de societate ex: flori, gazon, pomi, îngrășământ, etc,
organele de inspecție fiscală, în baza prevederilor art.145 alin.2 lit.a) din Legea nr.571/2003, au stabilit un TVA suplimentar în sumă de ... lei.

Petenta referitor la stabilirea TVA de plată suplimentar de ... lei, susține faptul că întrucât este vorba de cheltuieli de exploatare, nu se poate face dovada aducerii de venit pe fiecare produs sau serviciu achiziționat întrucât ele toate au concurat la desfășurarea activității și la realizarea de venituri prin raportarea la întreaga activitate și nu pe fiecare cheltuielă în parte.

În drept, cauza își găsește soluționarea în prevederile art.145 alin.(2) lit.a) și art.146 alin.(1) lit.a) din LG nr.571/ 2003 privind Codul fiscal, unde se arată că:

“Art.145 – (2) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:

a) operațiuni taxabile;

Art.146. – (1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin.(5).”,

coroborate cu dispozițiile pct.45 alin.(4) și pct.46 alin.(1) și (2) din Normele metodologice de aplicare a LG nr.571/ 2003 privind Codul fiscal, aprobate prin HG nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, care prevăd că:

“45 - (4) Pentru exercitarea dreptului de deducere prevăzut la alin.(1) și (2) trebuie îndeplinite următoarele cerințe:

a) bunurile respective urmează a fi utilizate pentru operațiuni care dau drept de deducere;”.

Potrivit prevederilor legale de mai sus, contestatoarea avea dreptul de a deduce TVA doar pentru acele achiziții de bunuri și servicii care sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile și care dau drept de deducere, suma taxei fiind justificată pe bază de documente legale, fapt neîndeplinit de către societate, atât la data efectuării inspecției fiscale, cât și la data formulării contestației, când petenta nu a depus niciun document în susținerea contestației.

În consecință, având în vedere prevederile legale invocate, precum și faptul că petenta nu depune documentele suplimentare la contestație, se reține faptul că în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere a TVA, cu consecință stabilirii suplimentare de TVA în sumă de ... lei.

În temeiul art.216 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care prevede:

„Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.“, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, aprobate prin OPANAF nr.2906/2014, care stipulează:

“11. Instrucțiuni pentru aplicarea art.216 din Codul de procedură fiscală - Soluții asupra contestației

11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

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

contestația formulată de SC X SRL va fi respinsă, ca neîntemeiată, pentru capătul de cerere privind suma de ... lei reprezentând TVA suplimentar.

III.5. Referitor la capătul de cerere privind suma de ... lei reprezentând:

... lei – dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;

... lei – penalități de întârziere aferente impozitului pe profit;

... lei – dobânzi/majorări de întârziere aferente TVA;

... lei – penalități de întârziere aferente TVA,

cauza supusă soluționării este dacă DGRFP Timișoara – Serviciul de Soluționare a Contestațiilor, poate analiza pe fond contestația, în condițiile în care petenta nu prezintă motivele de fapt și de drept, precum și dovezile pe care-și întemeiază contestația pentru acest capăt de cerere.

În fapt, prin Decizia de impunere nr. .../...2014 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de AJFP ... – Inspecție Fiscală, în baza raportului de inspecție fiscală nr. .../...2014, organele de inspecție fiscală, pentru nevirarea la termen a diferențelor suplimentare de impozit pe profit în sumă de ... lei (din care petenta contestă doar suma de ... lei) și TVA în sumă de ... lei, în baza prevederilor art.120 și art.120¹ din OG nr. 92/2003, au calculat accesorii aferente acestora, în sumă totală de ... lei reprezentând:

... lei – dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;

... lei – penalități de întârziere aferente impozitului pe profit;

... lei – dobânzi/majorări de întârziere aferente TVA;

... lei – penalități de întârziere aferente TVA.

Prin contestația formulată, petenta nu invocă niciun fel de motive de fapt și de drept incidente în speță, referitoare la baza de calcul pentru accesorii, cota aplicată, data de la care au fost calculate accesoriile, însumarea produselor dintre baza de calcul pentru accesorii, numărul de zile de întârziere și cota aplicată, și ținând cont de faptul că stabilirea de accesorii reprezintă măsură accesorie în

raport cu debitul, organele de soluționare nu se pot substitui contestatoarei cu privire la alte motive prin care aceasta înțelege să combată actul atacat referitor la capătul de cerere privind accesoriile aferente impozitului pe profit și TVA.

În drept, referitor la calculul de accesorii, sunt incidente prevederile art.206 alin.(1) lit.c) și lit.d) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

“Contestația se formulează în scris și va cuprinde:

c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază contestația “.

coroborate cu cele ale art.213 alin.(1) din același act normativ, unde se precizează că:

“[...] Analiza contestației se face în raport de susținerile părților, de dispozițiile legale invocate de acestea și de documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării”.

În legătură cu explicitarea acestui articol, prin OPANAF nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, pct.2.5 și 2.6 se prevede că:

“2.5. Organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv.

2.6. Motivarea contestației se va face cu respectarea dispozițiilor privind termenul de depunere a contestațiilor, sub sancțiunea decăderii.”

În aceste condiții, se reține și aspectul că societatea contestatoare în susținerea propriei cauze, nu a adus niciun argument prin care să combată susținerile organelor de inspecție fiscală referitoare la calculul de accesorii.

Din dispozițiile legale invocate mai sus, se reține că prin contestație societatea trebuie să menționeze atât motivele de drept și de fapt, precum și dovezile pe care se întemeiază aceasta, organele de soluționare neputându-se substitui contestatoarei cu privire la alte motive pentru care înțelege să conteste un act administrativ fiscal.

În concluzie, se reține că, prin contestație, petenta nu prezintă argumente prin care să combată stabilirea sumelor suplimentare în sumă de ... lei, motiv pentru care în temeiul prevederilor art.216 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.b) din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, aprobate prin OPANAF nr.2906/2014, contestația formulată de SC X SRL va fi respinsă, ca nemotivată, pentru capătul de cerere privind suma de ... lei reprezentând:

... lei – dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;

... lei – penalități de întârziere aferente impozitului pe profit;

... lei – dobânzi/majorări de întârziere aferente TVA;

... lei – penalități de întârziere aferente TVA.

III.6. Referitor la capătul de cerere privind contestația împotriva Dispoziției nr..../...2014 privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală cu privire la măsura de diminuare a pierderii cu suma de ... lei reprezentând:

- ... lei diminuarea pierdere pe anul 2012;
- ... lei diminuarea pierdere pe anul 2013,

cauza supusă soluționării este dacă DGRFP Timișoara – Serviciul de Soluționare a Contestațiilor, poate analiza pe fond contestația, în condițiile în care petenta nu prezintă motivele de fapt și de drept, precum și dovezile pe care-și întemeiază contestația pentru acest capăt de cerere.

În fapt, în baza art.105 alin.(9) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, și pct.2 din HG nr.1050/2014 pentru aprobarea normelor metodologice de aplicare a OG nr.92/2003, organele de inspecție fiscală, prin Dispoziția nr..../...2014 privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală, au dispus:

„I.1 Măsura nr. 1:

Pentru perioada 01.01.2012 – 31.12.2013 pierdere fiscală se va diminua cu suma de ... lei din care:

- *pentru pe anul 2012 cu suma de ... lei;*
- *pentru pe anul 2013 cu suma de ... lei.*

Societatea va avea în vedere la depunerea Declarației 101 privind impozitul pe profit pe anul 2014, diminuarea pierderii fiscale cu suma de ... lei.”

Referitor la acest capăt de cerere se reține aspectul că societatea nu invocă niciun fel de motive de fapt și de drept incidente în speță, care să înlăture constatările organelor de inspecție fiscală.

În drept, în speță sunt incidente prevederile art.206 alin.(1) lit.c) și lit.d) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora:

“Contestația se formulează în scris și va cuprinde:

[...] c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază”,

coroborate cu cele ale art.213 alin.(1) din același act normativ, unde se precizează că:

“[...] Analiza contestației se face în raport de susținerile părților, de dispozițiile legale invocate de acestea și de documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării”.

În legătură cu explicitarea acestui articol, prin OPANAF nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, pct.2.5 și 2.6 se prevede că:

“2.5. Organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv.

2.6. *Motivarea contestației se va face cu respectarea dispozițiilor privind termenul de depunere a contestațiilor, sub sancțiunea decăderii.*”

Așadar, întrucât contestatoarea nu a prezentat documente care să constituie izvorul material al pretențiilor deduse contestației, documente prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală și din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată de organele de inspecție fiscală, reprezintă o nesocotire de către contestatoare a propriului interes, ceea ce va determina respingerea contestației.

În sensul celor de mai sus s-a pronunțat și Înalta Curte de Casație și Justiție - Secția de contencios administrativ și fiscal, prin Decizia nr. 3250/18.06.2010, în considerentele căreia se precizează:

„motivarea contestației în procedura administrativă se poate face sub sancțiunea decăderii în termen de 30 de zile în care se poate și formula contestația administrativă, iar nedepunerea motivelor în acest termen duce la respingerea contestației ca nemotivată.”

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

Se reține că sarcina probei nu implică un drept al contestatoarei, ci un imperativ al interesului personal al acesteia care invocă o pretenție în cadrul căii administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinând respingerea contestației.

Având în vedere cele precizate mai sus, în temeiul prevederilor Titlului IX - art.216 alin.(1) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care arată:

“ART. 216 Soluții asupra contestației

(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.”, coroborat cu pct.11.1 lit.b) din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, aprobate prin OPANAF nr.2906/2014, care stipulează:

“11. Instrucțiuni pentru aplicarea art.216 din Codul de procedură fiscală - Soluții asupra contestației

11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației;”,

pentru capătul de cerere privind contestația formulată de SC X SRL împotriva Dispoziției nr.../...2014 privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală cu privire la măsura de diminuare a pierderii cu suma de ... lei reprezentând:

- ... lei diminuarea pierdere pe anul 2012;
- ... lei diminuarea pierdere pe anul 2013,

contestația va fi respinsă, ca nemotivată.

Pentru considerentele mai sus prezentate, în temeiul OG Nr. 92 din 24 decembrie 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, și a OPANAF nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, în baza referatului nr. ... / ...2015 se

D E C I D E :

1. Respingerea, ca neîntemeiată, a contestației formulată de SC X SRL din ..., împotriva Deciziei de impunere nr. .../...2014 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de AJFP ... – Inspecție Fiscală, în baza raportului de inspecție fiscală nr. .../...2014, pentru capătul de cerere privind suma de ... lei reprezentând impozit pe profit.

2. Respingerea, ca neîntemeiată, a contestației formulată de SC X SRL din ..., împotriva Deciziei de impunere nr. .../...2014 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de AJFP ... – Inspecție Fiscală, în baza raportului de inspecție fiscală nr. .../...2014, pentru capătul de cerere privind suma de ... lei reprezentând TVA suplimentar.

3. Respingerea, ca nemotivată, a contestației formulată de SC X SRL din ..., împotriva Deciziei de impunere nr. .../...2014 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de AJFP ... – Inspecție Fiscală, în baza raportului de inspecție fiscală nr. .../...2014, pentru suma de ... lei reprezentând:

- ... lei – dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;
- ... lei – penalități de întârziere aferente impozitului pe profit;
- ... lei – dobânzi/majorări de întârziere aferente TVA;
- ... lei – penalități de întârziere aferente TVA.

4. Respingerea, ca nemotivată, a contestației formulată de SC X SRL din ..., împotriva Dispoziției nr. .../...2014 privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală pentru măsura de diminuare a pierderii în sumă de ... lei reprezentând:

- ... lei diminuarea pierdere pe anul 2012;
- ... lei diminuarea pierdere pe anul 2013.

5. Prezenta decizie se comunică la:

- SC X SRL din ...;
- A.J.F.P. ... – Inspecție Fiscală, cu aplicarea prevederilor pct.7.6. din OPANAF nr.2906/2014.

Decizia este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată potrivit prevederilor legale la instanța judecătorească de contencios administrativ competentă, în termen de 6 luni de la primirea prezentei.

DIRECTOR GENERAL,

...