

## DECIZIA nr. 33/21.08.2020

privind soluționarea contestației formulate de  
**S.C. .X. S.R.L.** înregistrată la D.G.R.F.P. Brașov sub  
nr. BVR\_REG1 515/10.01.2020 și nr. BVR\_REG2 1.135/16.01.2020

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Brașov prin Serviciul soluționare contestații 2 a fost sesizată de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. prin adresele nr. HRG\_AIF .x./08.01.2020 și nr. .x./13.01.2020, înregistrate la D.G.R.F.P. Brașov sub nr. BVR\_REG1 515/10.01.2020 și nr. 1.135/16.01.2020, cu privire la contestația formulată de **S.C. .X. S.R.L., CUI ..., J..., cu sediul în .X., str. .X. nr. .x., ap. .x., jud. .X.** și sediul procesual ales în .X., str. .X. nr. 7, ap. .x., jud. Harghita, formulată prin Societatea civilă de avocați .Y., în baza împuterniciei avocațiale nr. .x.

Obiectul contestației, înregistrată la A.J.F.P. .X. sub nr. 21.511/31.12.2019, îl constituie următoarele acte administrative fiscale:

- Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-.X./14.11.2019, emisă de A.J.F.P. .X. – Activitatea de inspecție fiscală în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-.Y./14.11.2019, comunicată în data de 19.11.2019, conform semnăturii reprezentantului societății, aplicată pe adresa de înaintare a deciziei, prin care au fost stabilite suplimentar obligații fiscale în sumă totală de .x1. lei, din care societatea contestă suma de **.x2. lei** reprezentând impozit pe profit;

- Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. .x./22.11.2019 emisă de A.J.F.P. .X. – Colectare, comunicată prin poștă cu confirmare de primire în data de 29.11.2019, prin care s-a stabilit accesorii în sumă totală de .x3. lei, din care societatea contestă accesorii aferente impozitului pe profit în sumă de **.x4. lei**.

- Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr. .x./22.11.2019 emisă de A.J.F.P. .X. – Colectare, comunicată prin poștă cu confirmare de primire în data de 29.11.2019, pentru suma de **.x5. lei**, reprezentând:

- .x6. lei penalități de nedeclarare aferente impozitului pe profit;
- .x7. lei penalități de nedeclarare de aferente TVA.

Contestația, înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Harghita sub nr. 21.511/31.12.2019, a fost depusă în termenul legal prevăzut la art. 270 alin. (1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, în raport cu data comunicării Deciziei de impunere nr.F-.X./14.11.2019 (19.11.2019) și Deciziilor referitoare la obligațiile fiscale accesorii nr. .x./22.11.2019 (29.11.2019).

În temeiul dispozițiilor pct. 9.5. din O.P.A.N.A.F. nr. 3.741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, s-a procedat la conexarea dosarelor

contestațiilor pentru a se asigura o mai bună administrare și valorificare a probelor în rezolvarea cauzei.

Constatând ca, în speță, sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 268 alin. (1), art. 269, art. 270 alin. (1) și art. 272 alin. (1) și alin. (2) lit. a) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Brașov este investită să soluționeze contestația formulată de S.C. .X. S.R.L.

Procedura fiind îndeplinită s-a trecut la soluționarea pe fond a contestației.

I. Prin contestația înregistrată la A.J.F.P. .X. sub nr. 21.511/31.12.2019, iar la D.G.R.F.P. Brașov sub nr. 515/10.01.2020 și nr. 1135/16.01.2020, petenta solicită anularea actelor administrative mai sus menționate, invocând următoarele:

*În ceea ce privește impozitul pe profit în sumă de .x8. lei stabilit suplimentar urmare reconsiderării ca fiind nedeductibile fiscal în anul 2014 a cheltuielilor reprezentând contribuție la Fondul pentru mediu pentru perioada 2009-2013 stabilite suplimentar în baza constatărilor redade în Raportul de inspecție fiscală nr.10/15247/26.01.2015 (încheiat de organele de control ale Direcției de Inspecție Fiscală din cadrul Administrației Fondului pentru Mediu):*

- societatea susține că motivele de fapt și de drept cuprinse în decizia contestată sunt eronate, având în vedere că în primul rând, temeiul de drept este invocat greșit, respectiv art. 19 din Legea nr. 571/2003 și pct. 13 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal privesc ipoteze de rectificare a declarațiilor de către contribuabili de bună-voie și nicidecum modificarea unor situații fiscale stabilite în urma unor inspecții fiscale. Astfel, temeiul de drept indicat în decizia atacată este inadecvat speței.

În al doilea rând, este de principiu, și legiuitorul a stabilit în mod expres un termen, în care pot fi depuse declarații rectificative, respectiv până la data unei inspecții fiscale pentru perioada de referință, Codul de procedură fiscală nereglementând asemenea posibilitate după începerea unei inspecții fiscale, în acest sens fiind evidente prevederile art. 84 alin. (6) din Codul de procedură fiscală (aplicabil).

Din aceste dispoziții legale precum și din jurisprudența conturată se poate deduce în mod evident că, după începerea inspecției fiscale, nu pot fi depuse declarații rectificative pentru perioada care face obiectul inspecției fiscale. Aceeași dispoziție este prevăzută și în modelul avizului inspecției fiscale, conform anexei nr. 1 din Ordinul nr. 1.304/2004.

Neexistând temei legal pentru ajustarea/rectificarea declarațiilor 101 pentru anii 2009-2013, singura posibilitate legală pentru rectificarea declarațiilor fiscale D101 pentru anii 2009-2013 ar fi fost dacă prin Raportul de inspecție fiscală sau prin Decizia de impunere nr. 10/2015 s-ar fi dispus o asemenea măsură. Având în vedere că o asemenea dispoziție lipsește cu desăvârșire din aceste acte administrative, singura posibilitate legală a fost de a contabiliza și a înregistra aceste cheltuieli pe anul 2014, așa cum a și procedat societatea.

Societatea susține că organele fiscale nu au reflectat nicidecum la punctul de vedere formulat prin nota explicativă, respectiv că înregistrarea acestor cheltuieli suplimentare în anul 2014 nu a determinat niciun prejudiciu la bugetul de stat în condițiile în care și în perioada de referință, în anii 2009-2013 .X. S.R.L. realiza profit și obligațiile fiscale ale societății nu s-ar fi diminuat/majorat în cazul în care ar fi decontat aceste cheltuieli pentru perioada 2009-2013.

Astfel, stabilirea acestui impozit suplimentar este nu numai nelegal dar și inequitabil, nejustificat, deoarece deși se invocă o formalitate - în mod nelegal - în realitate, societatea contestatară nu a creat niciun prejudiciu către bugetul de stat.

*În ceea ce privește impozitul pe profit stabilit suplimentar în sumă de .x9. lei, urmare neacceptării aplicării facilității fiscale privind deducerea din impozitul pe profit a cheltuielilor cu sponsorizările acordate de societatea .X. S.R.L. către Asociația .F.:*

Societatea consideră că motivul de drept indicat, respectiv că aceste sponsorizări ar fi fost acordate contrar prevederilor art. 6 lit. c) din Legea nr. 32/1994, nu este justificat.

Problema cheie raportat la această constatare este interpretarea noțiunii de „control direct” folosită de legiuitor în această premisă legală, ca excepție de la acordarea facilităților prevăzute de lege. Interpretarea acestei sintagme juridice s-a conturat deja în practica judiciară la cel mai înalt nivel, încă în anul 2016, mai mult, inclusiv în cadrul Ministerului Finanțelor Publice, care a pronunțat o opinie oficială în această privință, urmate și precedate de soluții fiscale contrare celor stabilite prin Decizia de impunere nr. F-.X./14.11.2019, ambele interpretări fiind favorabile societății și dovedesc nelegalitatea deciziei atacate în această privință.

Astfel, prin Decizia nr. 2.094/2016, Înalta Curte de Casație și Justiție a constatat că în sensul art. 6 lit. c) din Legea nr. 32/1994 sintagma „control direct” definește *o relație între entități juridice de tip societate mamă-societate fiică, în care există o legătură de control permanent, ce lipsește de autonomie entitatea juridică aflată într-o subordonare de acest gen*”.

Prin aceeași decizie, ÎCCJ examinând o situație perfect identică cu cea a societății .X. S.R.L., a constatat că între societatea și clubul sportiv sponsorizat nu a fost identificat un control direct, reprezentantul societății având doar calitatea de membru în adunarea generală a asociaților și în consiliul de administrație, ambele organe de conducere ale clubului sportiv exercitându-și dreptul de vot în condiții ce exclud conducerea sau controlul direct din partea unui singur membru asupra persoanei juridice fără scop lucrativ. De asemenea, instanța supremă a stabilit că interpretarea Curții de Conturi - similară cu cea a organelor de inspecție fiscală, materializată prin decizia atacată - „este una extrem de restrictivă și nefundamentată pe premisele juridice care explicitează noțiunile de conducere într-un grup de persoane juridice și de control direct în cadrul unui astfel de grup”.

Societatea susține că și la nivelul ANAF această problemă juridică a fost tranșată chiar anterior acestei decizii, prin Opinia legală nr. 280543/05.05.2014 formulată de Direcția Generală Juridică din cadrul MFP, prin care și-a exprimat în mod expres punctul de vedere cu privire la interpretarea art. 6 lit. c) din Legea nr. 32/1994, constatând că prin acest articol: „*se înțelege faptul că facilitatea nu se acordă în cazul în care o persoană juridică fără scop lucrativ este sponsorizată de către o altă persoană juridică care conduce sau controlează direct persoana juridică sponsorizată*”.

Astfel, prin sintagma persoană juridică care conduce sau controlează altă persoană juridică se poate înțelege că persoana juridică este direct implicată în activitatea celei din urmă, fiind unul din membrii fondatori ai acesteia. Or, în speță, nu se poate deduce prin analogie că legiuitorul, prin această sintagmă a vrut să facă referire și la reprezentanți persoane fizice ai persoanei juridice care „să conducă sau să controleze direct persoana juridică sponsorizată”. Această opinie legală a fost de altfel, precedată de o soluție deja dată de Direcția Generală de Coordonare Inspecție Fiscală din cadrul ANAF, într-o speță similară, prin adresa nr. 852787/17.04.2014.

În consecință, acordarea sponsorizărilor de către societatea .X. S.R.L. către Asociația .F. în condițiile în care administratorul societății, domnul AB a fost membru în adunarea generală și în consiliul de administrație este perfect legală și societatea a beneficiat în mod legal de facilitățile acordate de Legea nr. 32/1994, nefiind exceptată de la acestea din prisma art. 6 lit. c) din aceeași lege.

În drept, societatea invocă art. 268, art. 269 din Codul de procedură fiscală, art. 84 alin. (6) din O.G. nr. 92/2003, anexa nr. 1 din Ordinul nr. 1304/2004.

În susținerea cauzei, contribuabilul anexează Decizia nr. 2094/2016 a ÎCCJ, opinia legală nr. 280543/05.05.2014 și adresa nr. 852787/17.04.2014 a Direcției generale de coordonare Inspecție Fiscală ANAF.

În ceea ce privește accesoriile contestate, societatea solicită anularea deciziilor nr. .x./22.11.2019, susținând că întrucât aceste acte sunt emise pe baza deciziei de impunere nr. F-.X./14.11.2019, urmează soarta acesteia conform principiului elementar de drept accesoriu sequitur principale, iar din moment ce actul care a stabilit creanța principală este nelegal, sunt nelegale inclusiv accesoriile calculate asupra acestora și în urma anulării deciziei de impunere urmează a fi anulate și deciziile subsecvente.

**II. Față de aspectele contestate se reține că, organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X. au efectuat la .X. S.R.L. o acțiune de inspecția fiscală parțială vizând TVA aferentă perioadei 01.01.2014-31.08.2019 și impozitul pe profit pentru perioada 01.01.2014-31.12.2018, în baza avizului nr. .x./04.10.2019.**

Constatările organelor de inspecție fiscală au fost consemnate în raportul de inspecție fiscală nr. F-.Y./14.11.2019, iar în baza acestora a fost emisă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-.X./14.11.2019, prin care au fost stabilite în sarcina societății

obligații fiscale suplimentare în sumă totală de .x1. lei (.x2. lei impozit pe profit + .x10. lei TVA), **din care societatea contestă doar suma de .x2. lei reprezentând impozit pe profit.**

Cu privire la impozitul pe profit în sumă de .x8. lei, acesta a fost stabilit suplimentar urmare neacceptării de către organele de inspecție fiscală ca fiind deductibile fiscal în anul 2014 a cheltuielilor în sumă de .x11. lei reprezentând contribuție la Fondul pentru mediu, stabilită ca fiind datorată pentru perioada 2009-2013, pentru ambalaje introduse pe piața națională, în baza constatărilor redată în Raportul de inspecție fiscală nr.10/15247/26.01.2015 încheiat de organele de control ale Direcției de Inspecție Fiscală din cadrul Administrației Fondului pentru Mediu, scăzută de societate din profitul impozabil aferent anului 2014 și înscrise în declarația 101 nr. INTERNT-...-2015/25.03.2015, organele de inspecție fiscală invocând faptul că aceste cheltuieli sunt aferente perioadei fiscale anterioare anului 2014.

Cu privire la impozitul pe profit în sumă de .x9. lei, acesta a fost stabilit suplimentar ca urmare a neacceptării de către organele de inspecție fiscală a aplicării facilității fiscale privind deducerea din impozitul pe profit a cheltuielilor cu sponsorizările acordate Asociației .F., aferente perioadei 2014-2016.

Prin deciziile referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. .x./22.11.2019 reprezentând dobânzi și penalități de întârziere, precum și penalități de nedeclarare, organele fiscale din cadrul A.J.F.P. .X. au stabilit în sarcina societății accesorii în sumă totală de .x12. lei (.x13. lei aferente impozitului pe profit + .x14. lei aferente TVA), după cum urmează:

- prin Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. .x./22.11.2019, au fost stabilite obligații fiscale accesorii în sumă de **.x3. lei**, din care .x4. lei aferente impozitului pe profit (.x15. lei dobânzi + .x16. lei penalități de întârziere), iar .x17. lei aferente TVA (.x18. lei dobânzi + .x19. lei penalități de întârziere);

- prin Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr. .x./22.11.2019, au fost stabilite penalități de nedeclarare în suma de **.x5. lei** (.x6. lei aferente impozitului pe profit + .x7. lei aferente TVA).

Baza de calcul a accesoriilor a constituit-o :

- obligațiile fiscale principale în sumă totală de .x1. lei (.x2. lei impozit pe profit + .x10. lei TVA) stabilite suplimentar prin Decizia de impunere nr. F-.X./14.11.2019, comunicată societății în data de 19.11.2019;

- TVA înscrisă de societate în Declarațiile 300 "Decont de taxă pe valoarea adăugată" nr. .../25.09.2019 și nr. .../25.10.2019, depuse de societate pentru lunile august și septembrie 2019.

**III.** Față de constatările organelor fiscale, susținerile societății contestate, reglementările legale în vigoare pentru perioada analizată și documentele existente la dosarul cauzei se rețin următoarele:

**1. În ceea ce privește impozitul pe profit contestat în sumă de .x8.**

**lei, stabilit suplimentar prin Decizia de impunere nr. F-X./14.11.2019, urmare reconsiderării ca fiind nedeductibile fiscal la calculul profitului impozabil aferent anului 2014 a cheltuielilor în sumă de .x11. lei reprezentând contribuții datorate Fondului de mediu pentru ambalaje introduse pe piața națională în perioada 2009-2013, înscrise în declarația privind impozitul pe profit depusă pentru anul 2014, D.G.R.F.P. Brașov, prin structura specializată de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă în mod corect organele de inspecție fiscală au procedat la majorarea bazei impozabile a impozitului pe profit, în condițiile în care societatea nu a rectificat rezultatul financiar anual al perioadei fiscale căreia îi aparțin aceste cheltuieli.**

**În fapt**, din analiza declarației privind impozitul pe profit depusă pentru anul 2014, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea .X. S.R.L. a scăzut din profitul impozabil suma de .x20. lei.

Având în vedere că din aceste cheltuieli, suma de .x11. lei reprezintă contribuție datorate Fondului de mediu pentru ambalaje introduse pe piața națională aferente perioadei 2009-2013 (stabilită prin Decizia de impunere nr.10/26.01.2015 emisă de organele de control din cadrul Administrației Fondului pentru Mediu în baza constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr. 10/15247/26.01.2015), organele de control au modificat baza impozabilă a impozitului pe profit aferent anului 2014, stabilind impozit pe profit suplimentar în sumă de .x8. lei.

Societatea susține că nu avea posibilitate să ajusteze/rectifice declarațiile 101 pentru anii 2009-2013, pentru care organele de control din cadrul Administrației Fondului pentru Mediu au stabilit obligații fiscale suplimentare, având în vedere că nu există temei legal pentru rectificarea acestor declarații pentru perioada care a făcut obiectul inspecției fiscale.

**În drept**, potrivit prevederilor art. 19 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în anul 2014:

*„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.”*

De asemenea, regulile fiscale speciale de corectare a veniturilor și cheltuielilor înregistrate eronat sau omise sunt cele precizate la pct. 13 din Titlul II din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, conform căruia:

**„13. Veniturile sau cheltuielile înregistrate eronat sau omise se corectează prin ajustarea profitului impozabil al perioadei fiscale căreia îi aparțin și depunerea unei declarații rectificative în condițiile prevăzute de Codul de procedură fiscală.”**

Față de prevederile legale de mai sus se reține că la calculul profitului impozabil se are în vedere diferența 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.

Totodată, cheltuielile sunt deductibile dacă sunt efectuate în scopul realizării de venituri și sunt aferente perioadei fiscale căreia îi aparțin.

În speță, trebuiesc avute în vedere și prevederile punctului 63 din Ordinul 3055/2009, pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, referitoare la corectarea erorilor contabile, conform cărora:

*„63. – (1) Erorile constatate în contabilitate se pot referi fie la exercițiul financiar curent, fie la exercițiile financiare precedente.*

*(2) Corectarea erorilor se efectuează la data constatării lor.*

*(3) Erorile din perioadele anterioare sunt omisiuni și declarații eronate cuprinse în situațiile financiare ale entității pentru una sau mai multe perioade anterioare rezultând din greșeala de a utiliza sau de a nu utiliza informații credibile care:*

*a) erau disponibile la momentul la care situațiile financiare pentru acele perioade au fost aprobate spre a fi emise;*

*b) ar fi putut fi obținute în mod rezonabil și luate în considerare la întocmirea și prezentarea acelor situații financiare anuale.*

*Astfel de erori includ efectele greșelilor matematice, greșelilor de aplicare a politicilor contabile, ignorării sau interpretării greșite a evenimentelor și fraudelor.*

*(4) Corectarea erorilor aferente exercițiului financiar curent se efectuează pe seama contului de profit și pierdere.*

***(5) Corectarea erorilor semnificative aferente exercițiilor financiare precedente se efectuează pe seama rezultatului reportat.***

*(6) Erorile nesemnificative aferente exercițiilor financiare precedente se corectează, de asemenea, pe seama rezultatului reportat. Totuși, pot fi corectate pe seama contului de profit și pierdere erorile nesemnificative.*

*Erorile nesemnificative sunt cele de natură să nu influențeze informațiile financiar-contabile. Se consideră că o eroare este semnificativă dacă aceasta ar putea influența deciziile economice ale utilizatorilor, luate pe baza situațiilor financiare anuale. Analizarea dacă o eroare este semnificativă sau nu se efectuează în context, având în vedere natura sau valoarea individuală sau cumulată a elementelor.”*

Astfel, potrivit ordinului mai sus invocat, corectarea erorilor semnificative aferente exercițiilor financiare precedente se efectuează pe seama rezultatului reportat, cheltuielile, respectiv veniturile înregistrate în anul efectuării corecției, conform reglementărilor contabile, reprezintă cheltuieli nedeductibile, respectiv venituri neimpozabile la calculul profitului impozabil.

De asemenea, Normele de aplicare a Codului fiscal precizează expres că veniturile sau cheltuielile înregistrate eronat sau omise se corectează prin ajustarea profitului impozabil al perioadei fiscale căreia îi aparțin și depunerea unei declarații rectificative în condițiile prevăzute de Codul de procedură fiscală.

Având în vedere prevederile legale mai sus citate, precum și starea de

fapt redată de către organele de inspecție fiscală în actul atacat, precum și susținerile societății, în soluționarea contestației se reține că contribuțiile stabilite suplimentar de organele de control al Administrației Fondului pentru Mediu pentru perioada 2009-2013 și care au fost înregistrate pe cheltuieli în anul 2014, sunt nedeductibile fiscal la calculul impozitului pe profit aferent acestui an.

Cu privire la afirmația societății cum că nu avea posibilitate să ajusteze/rectifice declarațiile 101 pentru perioada 2009-2013, pentru care organele de control din cadrul AFM au stabilit obligații fiscale suplimentare, având în vedere că nu există temei legal pentru rectificarea acestor declarații pentru perioada care a făcut obiectul inspecției fiscale, organul de soluționare reține următoarele:

- din baza de date a organului fiscal rezultă că pe linie de impozit pe profit, societatea a avut următoarele perioade verificate:

- 17.06.2005-31.12.2007;
- 01.01.2010-31.12.2012;
- 01.01.2014-21.12.2018.

Astfel, rezultă că anul 2008, 2009 și 2013 sunt perioade neverificate în privința impozitului pe profit.

Așa cum rezultă din dosarul cauzei, suma de .x11. lei (din totalul .x20. lei) reprezintă contribuție datorată pentru ambalaje introduse pe piața națională în perioada 2009-2013, stabilită suplimentar prin Decizia de impunere nr.10/26.01.2015 emisă de organele de control din cadrul Administrației Fondului pentru Mediu, în baza constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr. 10/15247/26.01.2015.

Societatea susține că nu există temei legal pentru ajustarea/rectificarea declarațiilor 101 pentru anii 2009-2013, singura posibilitate legală pentru rectificarea declarațiilor fiscale 101 pentru această perioadă ar fi fost dacă prin Raportul de inspecție fiscală sau prin Decizia de impunere nr. 10/2015 s-ar fi dispus o asemenea măsură.

Potrivit art. 84 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în anul 2014:

**„Art. 84. – (1) Declarațiile fiscale pot fi corectate de către contribuabil, din proprie inițiativă, pe perioada termenului de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale.**

**(2) Declarațiile fiscale pot fi corectate ori de câte ori contribuabilul constată erori în declarația inițială, prin depunerea unei declarații rectificative. [...]**

**(4) Declarațiile fiscale nu pot fi depuse și nu pot fi corectate după anularea rezervei verificării ulterioare, cu excepția situațiilor în care corecția se datorează îndeplinirii sau neîndeplinirii unei condiții prevăzute de lege care impune corectarea bazei de impunere și/sau a impozitului aferent.**

**(5) Prin erori, în sensul prezentului articol, se înțelege erori cu privire la cuantumul impozitelor, taxelor și contribuțiilor, bunurile și veniturile impozabile, precum și alte elemente ale bazei de impunere.**

**(6) În situația în care în timpul inspecției fiscale contribuabilul depune**



*sau corectează declarațiile fiscale aferente perioadelor și impozitelor, taxelor, contribuțiilor și altor venituri ce fac obiectul inspecției fiscale, acestea nu vor fi luate în considerare de organul fiscal”.*

În ceea ce privește depunerea declarațiilor rectificative pentru obligația bugetară reprezentând impozit pe profit, aferente perioadei 2009-2013, se reține următoarele:

- pentru anul 2013 societatea a depus declarația rectificativă 101 nr. INTERNT-...-2014 din 25.04.2014, iar prescripția organului fiscal de a stabili obligații fiscale era reglementată de alin. (1) și (2) ale art. 91 din O.G. nr. 92/2003, în sensul că, dreptul organului fiscal de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 5 ani, iar termenul de prescripție a acestui drept începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală potrivit art. 23, dacă legea nu dispune astfel, cu excepția cazului în care au intervenit cauze de întrerupere sau suspendare a acestui termen, potrivit legii.

Referitor la susținerea societății cu privire la faptul că în anul 2015 (anul verificării organelor de control din cadrul Administrației Fondului pentru Mediu) nu avea posibilitate legală pentru rectificarea declarațiilor fiscale 101 aferente anilor 2009-2013, organul de soluționare reține următoarele:

- având în vedere că anul 2009 și 2013 sunt perioade neverificate în privința impozitului pe profit, dreptul societății de a depune declarații rectificative pentru anul 2009 a început să curgă de la 1 ianuarie 2011 și s-a sfârșit la 31.12.2015, iar pentru anul 2013, societatea avea dreptul de a rectifica anul în privința impozitului pe profit până la data 31.12.2019. Prin urmare, afirmația societății că nu avea posibilitate legală pentru rectificarea declarațiilor fiscale 101 aferente anilor 2009-2013 nu este întemeiată, având în vedere că la terminarea controlului efectuat de Administrația Fondului pentru Mediu, finalizat prin Raportul de inspecție fiscală nr. 10/15247/26.01.2015 și Decizia nr. 10/2015, societatea avea acest drept pe care nu a înțeles să îl folosească.

De asemenea, se reține că atribuțiile organelor de control din cadrul Administrației Fondului pentru Mediu se referă la activitatea privind declararea, constatarea, controlul, colectarea, soluționarea contestațiilor și executarea silită a contribuțiilor datorate la Fondul pentru mediu, în contextul diminuării veniturilor încasate la Fondul pentru mediu, în timp ce art. 94 din Codul de procedură fiscală prevede că:

*„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.*

*(2) Inspecția fiscală are următoarele atribuții:*

*a) constatarea și investigarea fiscală a tuturor actelor și faptelor rezultând din activitatea contribuabilului supus inspecției sau altor persoane privind legalitatea și conformitatea declarațiilor fiscale, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor fiscale, în vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale;*

b) analiza și evaluarea informațiilor fiscale, în vederea confruntării declarațiilor fiscale cu informațiile proprii sau din alte surse;

c) sancționarea potrivit legii a faptelor constatate și dispunerea de măsuri pentru prevenirea și combaterea abaterilor de la prevederile legislației fiscale.”

societatea făcând confuzie între aceste organe și între obligațiile fiscale verificate de acestea.

Afirmația societății că prin faptul că a inclus cheltuielile aferente anilor 2009-2013 în declarația 101 aferentă anului 2014 nu a prejudiciat bugetul de stat în condițiile în care și în perioada 2009-2013 .X. S.R.L. a realizat profit, nu poate reținută în soluționarea favorabilă a contestației, atâta timp cât:

- legea fiscală prevede clar că veniturile sau cheltuielile înregistrate eronat sau omise se corectează prin ajustarea profitului impozabil al perioadei fiscale căreia îi aparțin și depunerea unei declarații rectificative, societatea avea posibilitate să rectifice atât anul 2009 cât și anul 2013 în privința impozitului pe profit la finalizarea controlului efectuat de organele din cadrul Administrației Fondului pentru Mediu;

- anul 2013 este perioadă neverificată în privința impozitului pe profit, afirmația societății putea fi reținută doar dacă și acest an ar fi fost verificat din partea organelor de inspecție fiscală din cadrul ANAF.

Având în vedere prevederile legale mai sus citate, precum și starea de fapt redată de către organele de inspecție fiscală în actul atacat, precum și susținerile societății, în soluționarea contestației se reține că contribuțiile datorate fondului de mediu pentru ambalaje introduse pe piața națională și care au fost repartizate spre a fi efectiv utilizate într-o perioadă fiscală anterioară perioadei verificată (2009-2013), înregistrate în evidențele contabile ale anului 2014, sunt nedeductibile fiscal la calculul impozitului pe profit aferent acestui an.

Prin urmare, având în vedere faptul că cheltuielile, reprezentând contribuții la Fondul pentru mediu în sumă de .x11. lei nu se încadrează în categoria cheltuielilor deductibile în anul 2014, în temeiul art. 269 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, coroborat cu prevederile pct. 11.1 lit. a) din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Ordinul nr. 3.741/2015, **se va respinge ca neîntemeiată** contestația formulată de societatea .X. S.R.L. împotriva Deciziei de impunere nr. F-.X./14.11.2019, cu privire la impozit pe profit în sumă de .x8. lei.

**2. Referitor la impozitul pe profit suplimentar în sumă de .x9. lei stabilit suplimentar prin Decizia de impunere nr. F-.X./14.11.2019, urmare neacceptării aplicării facilității fiscale privind deducerea din impozitul pe profit a cheltuielilor cu sponsorizările acordate de societatea .X. S.R.L. către Asociația .F.**

**Cauza supusă soluționării D.G.R.F.P. Brașov, prin structura specializată de soluționare a contestațiilor, este să se pronunțe dacă în mod legal a fost stabilit în sarcina societății impozitul pe profit suplimentar, în condițiile în care, din documentele existente la dosarul cauzei și din**

**constatările organelor de inspecție fiscală, nu se poate stabili cu certitudine situația de fapt în cauza dedusă soluționării.**

**În fapt**, în perioada 2014-2016, societatea .X. S.R.L. a înregistrat în evidența financiar-contabilă cheltuieli cu sponsorizările acordate Asociației .F. în sumă totală de .x9. lei, sumele în cauză fiind scăzute din impozitul pe profit datorat către bugetul de stat.

Organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada verificată domnul .AB. având calitatea de asociat și administrator la societatea .X. S.R.L., a făcut parte din consiliu director al Asociației .F. în calitate de membru fondator și vicepreședinte al asociației sponsorizate, fapt pentru care au stabilit că în cauză sunt incidente prevederile art. 21 alin. (4) lit. p) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (incidente până la data de 31.12.2015) și art. 25 alin. (4) lit. i) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal (aplicabile începând cu data de 01.01.2016), coroborate cu prevederile art. 6 alin.(1) lit.c) din Legea nr. 32/1994 privind sponsorizarea.

Prin urmare, organele de inspecție fiscală nu au acceptat aplicarea facilității fiscale privind deducerea cheltuielilor cu sponsorizările acordate Asociației .F., stabilind un impozit pe profit suplimentar aferent perioadei 2014-2016 în sumă totală de .x9. lei după cum urmează:

- pentru anul 2014 suma de .x21. lei;
- pentru anul 2015 suma de .x21. lei;
- pentru anul 2016 suma de .x22. lei.

Prin contestația formulată, societatea susține că organele de control au interpretat eronat noțiunea de control direct folosit de legiuitor, invocând jurisprudența națională precum și punctul de vedere al MFP și ANAF cu privire la interpretarea dispozițiilor art. 6 lit. c) din Legea nr. 32/1994 privind sponsorizarea, cu modificările și completările ulterioare.

**În drept**, conform prevederilor art. 21 alin. (4) lit. p) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în anul 2014 și 2015:

*„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 și completările ulterioare, [...], scad din impozitul pe profit datorat sumele aferente în limita minimă precizată mai jos:***

*1. 3 la mie din cifra de afaceri; pentru situațiile în care reglementările contabile aplicabile nu definesc indicatorul «cifra de afaceri» această limită se determină potrivit normelor;*

*2. 20% din impozitul pe profit datorat.*

*Sumele care nu sunt scăzute din impozitul pe profit, potrivit prevederilor prezentei litere, se raportează în următorii 7 ani consecutivi. Recuperarea acestor sume se va efectua în ordinea înregistrării acestora, în aceleași condiții, la fiecare termen de plată a impozitului pe profit.”*

Potrivit prevederilor art. 25 alin. (4) lit. i) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în cursul anului 2016:

*„Art. 25. – (4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile: [...]*

*i) 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 și completările ulterioare, [...], scad sumele aferente din impozitul pe profit datorat la nivelul valorii minime dintre următoarele:***

*1. valoarea calculată prin aplicarea a 0,5% la cifra de afaceri; pentru situațiile în care reglementările contabile aplicabile nu definesc indicatorul cifra de afaceri, această limită se determină potrivit normelor;*

*2. valoarea reprezentând 20% din impozitul pe profit datorat.*

*Sumele care nu sunt scăzute din impozitul pe profit, potrivit prevederilor prezentei litere, se reportează în următorii 7 ani consecutivi. Recuperarea acestor sume se va efectua în ordinea înregistrării acestora, în aceleași condiții, la fiecare termen de plată a impozitului pe profit.”*

Conform prevederilor art. 1, art. 2 și art. 4 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, medico-sanitar, 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; [...].”*

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.

De asemenea, se reține că, în conformitate cu norma juridică invocată, societățile comerciale nu pot beneficia de facilitățile legale în situația în care persoana juridică **conduce sau controlează direct persoana juridică sponsorizată.**

Cu privire la termenul de control/controlează, expresia este definită în Codul de procedură fiscală atât în O.G. nr. 92/2003 la art. 27 alin. (4) lit. a), aplicabil pentru perioada 2014-2015 cât și prin Legea nr. 207/2015, art. 25 alin. (4) lit. a), potrivit căror:

*„Art. 27. – (4) În înțelesul alin. (3), termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:*

*a) control — majoritatea drepturilor de vot, fie în adunarea generală a asociațiilor unei societăți comerciale ori a unei asociații sau fundații, fie în consiliul de administrație al unei societăți comerciale ori consiliul director al unei asociații sau fundații;*

*b) control indirect — activitatea prin care o persoană exercită controlul prin una sau mai multe persoane.*

Din analiza constatărilor redată în cuprinsul raportului de inspecție fiscală care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestată, expuse detaliat la situația de fapt mai sus redată, rezultă că organele de inspecție fiscală au apreciat că societatea .X. S.R.L. a aplicat în mod eronat facilitatea fiscală privind deducerea cheltuielilor cu sponsorizarile acordate Asociației .F., în cauză nefiind respectate prevederile art. 6 alin. (1) lit. c) din Legea nr. 32/1994 privind sponsorizarea, întrucât asociatul și administratorul societății, dnul. AB, este membru fondator al asociației, în perioada verificată făcând parte din consiliul director al acesteia.

În cuprinsul contestației, cu privire la constatarea organelor de inspecție fiscală vizând sponsorizarile acordate de societatea .X. S.R.L., petenta invocă jurisprudența națională, respectiv Decizia nr. 2.094/2016 emisă de Înalta Curte de Casație și Justiție, susținând că situația este perfect identică cu cea a societății .X. S.R.L., prin care s-a constatat că între societatea și clubul sportiv sponsorizat nu a fost identificat un control direct, reprezentantul societății având doar calitatea de membru în adunarea generală a asociațiilor și în consiliul de administrație, ambele organe de conducere ale clubului sportiv exercitându-și dreptul de vot în condiții ce exclud conducerea sau controlul direct din partea unui singur membru asupra persoanei juridice fără scop lucrativ. De asemenea, instanța supremă a stabilit că interpretarea Curții de Conturi - similară cu organele de inspecție fiscală, materializată prin decizia atacată prin prezenta - „este una extrem de restrictivă și nefundamentată pe premisele juridice care explicitează noțiunile de conducere într-un grup de persoane juridice și de control direct în cadrul unui astfel de grup”.

Raportat la susținerile petentei, în cuprinsul Referatului cu propuneri de soluționare a contestației nr. HRG\_AIF 70062/08.01.2020, organele de inspecție fiscală au precizat că „AB este membru fondator și vicepreședinte al asociației sponsorizate. Ca membru al consiliului administrației, respectiv vicepreședinte, domnul AB are drept de vot, poate influența deciziile consiliului cu privire la utilizarea surselor financiare obținute de asociație, așa cum este înscris la art. 5 din Actul constitutiv al Asociației .F. [...] prin contestația formulată, contribuabilul nu a prezentat informații și documente relevante la obiect care să genereze modificări în abordările cazurilor tratate [...]”.

Având în vedere faptul că prin referatul cu propuneri de soluționare a cauzei, organele de control nu s-au pronunțat asupra argumentelor și documentelor anexate de petentă în susținerea contestației, respectiv Decizia nr. 2094/2016 a ÎCCJ, Opinia legală nr. 280543/05.05.2014 emisă de MFP și adresa nr. 852787/17.04.2014 a Direcției generale de coordonare Inspecție Fiscală ANAF, organul de soluționare a contestației prin adresa nr. 515/20.07.2020 a solicitat organelor de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. .X., un punct de vedere față de aceste documente, precum și precizări suplimentare cu privire la următoarele aspecte, cu mețiunea posibilității procedării la efectuarea unei cercetări la fața locului, dacă se impune:

- condițiile de vot și de cvorum stabilite prin **statut** și în ce măsură există o contrarietate de interese din moment ce se desprinde o legătură apropiată între persoana fizică AB, asociat și administrator al persoanei juridice .X. S.R.L. și aceeași persoană fizică în calitate de membru fondator al asociației pe firul decizional al ambelor persoane juridice;

- dacă contractul/contractele de sponsorizare încheiate între cele 2 persoane juridice îndeplinește/îndeplinesc condițiile prevăzute de Legea nr. 32/1994 privind sponsorizarea și dacă sumele acordate asociației cu titlu de sponsorizare se încadrează în plafonul și în condițiile stabilite de Codul fiscal în materie de sponsorizare.

Ca răspuns la solicitarea organelor de soluționare a contestației, prin adresa nr. HRG\_AIF 73274/07.08.2020, înregistrată la D.G.R.F.P. Brașov sub nr. 15.682/12.08.2020, organele de inspecție fiscală, au comunicat următoarele:

*„D-ul AB, administratorul societății .X. S.R.L., în perioada verificată a fost ales în Consiliul director al Asociației .F. în funcția de președinte. Ordonanța nr. 26 din 30 ianuarie 2000 cu privire la asociații și fundații prevede că consiliul director al unei asociații este organul de conducere și de administrare al acesteia care asigură realizarea scopului și obiectivelor asociației, astfel administratorul societății .X. S.R.L. a exercitat un control direct asupra asociației .F.*

*Potrivit prevederilor legale menționate anterior [n.a. art. 21 alin. (4) lit. p) și art. 25 alin. (4) lit. i) din vechiul și noul Cod fiscal, art. 6 alin. (1) lit. c) din Legea nr. 32/1994 privind sponsorizarea] se reține că societățile comerciale nu pot beneficia de facilitățile legale în situația în care persoana juridică conduce sau controlează direct persoana juridică sponsorizată. Societatea .X. S.R.L. a exercitat controlul direct asupra asociației sponsorizate întrucât dl. AB (asociat al*

societății cu 31,721% cota de participare la beneficii și pierderi) a fost președintele consiliului director. Așa cum se prevede și la art. 7 alin. (21) lit. b) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, referitoare la persoanele afiliate: „21. **persoane afiliate** - o persoană este afiliată cu altă persoană dacă relația dintre ele este definită de cel puțin unul dintre următoarele cazuri: [...]

**b) o persoană fizică este afiliată cu o persoană juridică dacă persoana fizică deține, în mod direct sau indirect, inclusiv deținerile persoanelor afiliate, minimum 25% din valoarea/numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot deținute la persoana juridică ori dacă controlează în mod efectiv persoana juridică;”.**

De asemenea, conform paragrafului 11 din Ghidul O.E.C.D., o „companie asociată” (entitate afiliată în sensul Codului fiscal) este o întreprindere care îndeplinește condițiile prevăzute la articolul 9, sub-paragrafele 1a) și 1b) din Convenția Fiscală Model a OECD. Potrivit acestor condiții, două companii sunt asociate dacă una dintre cele două participă direct sau indirect la conducerea, controlul sau capitalul celeilalte, sau dacă „aceleași persoane participă direct sau indirect la conducerea, controlul sau capitalul ambelor companii” (adică ambele companii se află sub control comun).

Legea nr. 32/1994 precizează că facilitățile nu se acordă în cazul sponsorizării unei persoane juridice fără scop lucrativ de către o altă persoană juridică care conduce sau controlează direct persoana juridică sponsorizată.

Asociația .F. a dobândit personalitatea juridică prin înscrierea în Registrul asociațiilor.

În cazul de față controlul fiind efectuat în mod direct de către dl. AB, care deținea 31,721% părți sociale în societatea .X. S.R.L. și funcția de președinte al consiliului director al Asociației .F.

Conform prevederile art. 10 din Legea nr. 32/1994 privind sponsorizarea „Nu beneficiază de facilitățile prevăzute în prezenta lege sponsorul care, în mod direct sau indirect, urmărește să direcționeze activitatea beneficiarului.”

Potrivit prevederilor legale invocate se reține că societățile comerciale nu pot beneficia de facilitățile legale în situația în care persoana juridică conduce sau controlează direct persoana juridică sponsorizată.

Sumele acordate cu titlu de sponsorizare către Asociația .F., consemnată în evidența contabilă a societății .X. S.R.L., nu au depășit plafonul de minimum dintre 0,5% din cifra de afaceri și 20% din impozitul pe profit, dar nu au fost efectuate potrivit prevederilor Legii nr. 32/1994 către Asociația .F.”.

În susținerea contestației societatea invocă adresa nr. 280543/05.05.2014 a Direcției Generale de Legislație Cod Fiscal și Reglementări Vamale din cadrul Ministerului Finanțelor Publice, prin care sunt specificate următoarele:

„În ceea ce privește constituirea unei asociații sau fundații, potrivit art. 1 din O.G. nr. 26/2000 acestea pot fi constituite atât de către persoane fizice cât și persoane juridice. Astfel:

**- Asociația este subiectul de drept constituit de trei sau mai multe persoane care, pe baza unei înțelegeri, pun în comun și fără drept de restituire contribuția materială, cunoștințele sau aportul lor în muncă pentru realizarea unor activități în interes general, al unor colectivități sau, după caz, în interesul lor personal nepatrimonial, potrivit art. 4 din. OG nr. 26/2000.**

În legătura directă cu interpretarea art. 6 lit c) din Legea nr. 32/1994 înțelegem că sponsorizarea nu ar putea fi acordată atunci când o persoană juridică, în calitate de sponsor, este unul dintre fondatorii asociației [...].

În opinia noastră, din perspectiva unei interpretări strict literale a art. 6 lit c) din Legea nr. 32/1994, se înțelege faptul că facilitatea nu se acordă în cazul în care o persoană juridică fără scop lucrativ este sponsorizată de către o altă persoană juridică care conduce sau controlează direct persoana juridică sponsorizată.

Astfel, prin sintagma persoana juridică care conduce sau controlează altă persoană juridică se poate înțelege că persoana juridică este direct implicată în activitatea celei din urmă, fiind unul din membrii fondatori ai acesteia. Or, în cazul supus analizei noastre, nu se poate deduce prin analogie că legiuitorul, prin aceasta sintagmă a vrut să facă referire și la reprezentanți persoane fizice ai persoanei juridice care „să conducă sau să controleze direct persoana juridică sponsorizată.”

Potrivit art. 5.1 al actului constitutiv al Asociației „.F.”, redactat în data de 31.07.2013 și anexat la dosarul contestației, *organele de conducere, administrare și control ale asociației sunt:*

a) *Adunarea Generală a Asociațiilor, formată, la înființare, din membrii fondatori;*

b) *Consiliul Director al asociației format din:*

- *președinte: BC,*
- *vicepreședinte: AB,*
- *secretar: CD,*
- *membrii: DF, FG,*
- *cenzorul: GH.*

*5.2. Atribuțiile organelor de conducere, administrare și control sunt prevăzute în Statutul asociației.”*

Potrivit bazei de date Oficiul Național al Registrului Comerțului, în perioada 2014-2016 domnul AB are calitate de administrator la societatea .X. S.R.L. și în același timp este asociat cu cota de participare la beneficii și la pierderi după cum urmează:

- începând cu data 24.01.2014: 0.522921387%;
- începând cu data 13.11.2014: 47.01%;
- începând cu data 22.03.2016: 51.81%;
- începând cu data 14.11.2016: 56.683%.

Așa fiind, se reține că documentele la care s-a făcut referire mai sus



(actul constitutiv al asociației și Hotărârea din 26 aprilie 2017 a Consiliului director al Asociației "F), relevă faptul că, pe de o parte societatea .X. S.R.L. ca persoană juridică, nu este membru fondator al Asociației .F. sau membru în consiliul director al acesteia, iar pe de altă parte că domnul AB, asociat cu cotele de participare mai sus prevăzute și administrator la .X. S.R.L., este membru fondator a asociației alături de alte patru persoane fizice și membru în consiliul director a acesteia, alături de alte patru persoane fizice în perioada 2013-2016, respectiv cinci persoane fizice începând din 28 februarie 2017 (conform Încheierii civile nr. 573/2017 a Judecătorei .X.).

În soluționarea contestației se reține că, potrivit art. 21 alin. (4) lit. p) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare (în vigoare până la data de 31.12.2015), respectiv ale art. 25 alin. (4) lit. i) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare (în vigoare începând cu data de 01.01.2016), sunt nedeductibile cheltuielile cu sponsorizarea avansate potrivit prevederilor Legii nr. 32/1994, cheltuieli care însă se scad din impozitul pe profit datorat în limita a 3 la mie, respectiv 0,5% (începând cu 01.01.2016) din cifra de afaceri și 20% din impozitul pe profit datorat.

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

Așa cum rezultă din textele legale anterior citate, pe lângă condițiile generale prevăzute de Codul fiscal pentru deducerea cheltuielilor cu sponsorizarea, Legea nr. 32/1994 condiționează deductibilitatea acestui gen de cheltuieli de inexistența unor raporturi ce ar permite exercitarea conducerii persoanei juridice sponsorizate.

Condiția negativă impusă de textul art. 6 lit. c) din Legea nr. 32/1994 vizează posibilitatea exercitării de către persoana juridică care sponsorizează a unei conduceri depline ori de determinare a deciziei în conducerea persoanei juridice fără scop lucrativ, prin deținerea unui control direct asupra acesteia, posibilitate ce nu poate fi dedusă din simpla calitate de membru fondator și membru în consiliul director a asociației, al unuia dintre asociații societății care efectuează sponsorizarea, **fără o analiză efectivă a puterii de decizie conferită prin actele constitutive.**

Or, din documentele enumerate anterior reiese că dl. AB a fost membru în Consiliul director al Asociației .F. și asociat cu cotă de 0.522921387% începând cu data 24.01.2014, 47.01% începând cu data 13.11.2014, 51.81% începând cu data 22.03.2016 și 56.683% începând cu data 14.11.2016 și administrator al S.C. .X. S.R.L., pentru perioada 2014-2016, însă, după cum lesne se poate observa, organele de inspecție fiscală nu au analizat **relația de control între cele două entități**, având în vedere că potrivit Actului constitutiv al asociației (document existent în copie la dosarul contestației), **organul de conducere este Consiliul director care este constituit din cinci persoane fizice în perioada 2013-2016, respectiv șase persoane fizice începând din 28 februarie 2017 (conform Încheierii civile nr. 573/2017 a Judecătorei .X.),**

**iar organul de administrare este compus din președinte, vicepreședinte, secretar și membrii.**

În raport de agumentele aduse de contestatoare și documentele existente la dosarul cauzei, rezultă că măsurile dispuse de organele de inspecție fiscală sunt insuficient motivate în ceea ce privește motivele și criteriile care au stat la baza fundamentării argumentului potrivit căruia „*în perioada 2014-2016 au fost scăzute din impozitul pe profit datorat sumele reprezentând sponsorizarea pentru Asociația .F., x9. lei contrar art. 6 lit. c) din Legea nr. 32/1994 privind sponsorizarea, în situația în care dl. AB are calitatea de asociat și administrator la societatea .X. SRL și concomitent membru fondator și vicepreședinte al asociației sponsorizate.*”

Astfel, cu privire la aprecierea că asociatul cu cotă de 31,721% și administratorul societății verificate, dl. AB, a **controlat în mod direct persoana juridică sponsorizată**, organele de inspecție fiscală susțin că acesta a deținut funcția de membru fondator și membru în Consiliul director al Asociației .F. Acest argument nu este suficient pentru a justifica faptul că prin asemenea funcție deține **controlul direct asupra asociației**, având în vedere noțiunea-definiție dată de procedura fiscală pentru **control**.

Reținem în acest sens relevanța semnificației termenului/sintagmei **control** dată de prevederile at. 25 alin. (4) lit. a) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală [prevedere regăsită și în vechiul Cod de procedură fiscală la art. 27 alin. (4) lit. a)], potrivit căruia **control reprezintă majoritatea drepturilor de vot, fie în adunarea generală a asociațiilor unei societăți ori a unei asociații sau fundații, fie în consiliul de administrație al unei societăți ori consiliul director al unei asociații sau fundații.**

**Or, în atare situație, relevante în analiza relației de control între entitatea verificată și asociația la care aceasta a făcut sponsorizările sunt actele constitutive și statutul asociației.**

Potrivit art. 6 lit. c) din Legea nr. 32/1994 privind sponsorizarea, facilitățile prevăzute de legea menționată nu se acordă în cazul sponsorizării unei persoane juridice fără scop lucrativ de către o persoană juridică ce **conduce sau controlează direct persoana juridică sponsorizată, prevederi care impun o analiză din punct de vedere juridic al sponsorizărilor efectuate, fundamentată pe premisele juridice care explicitează noțiunea de control direct în cadrul unui grup de persoane juridice (în speță între cele două persoane juridice S.C. .X. S.R.L. și Asociația .F.), informații rezultate din statutul asociației și actul constitutiv al acesteia.**

În speță, organul de soluționare reține că nici în urma solicitărilor suplimentare de informații de la inspecția fiscală, din dosarul contestației nu rezultă dacă organele de control au analizat statutul asociației .F., din care să rezultă condițiile de vot și de cvorum stabilite prin **statut** și în ce măsură există o contrarietate de interese din moment ce se desprinde o legătură apropiată între persoana fizică AB, asociat și administrator al persoanei juridice .X. S.R.L. și aceeași persoană fizică în calitate de membru fondator al asociației pe firul decizional al ambelor persoane juridice.

Or, așa cum s-a precizat și mai sus, condiția negativă impusă de textul art. 6 lit. c) din Legea 32/1994 vizează posibilitatea exercitării unei conduceri depline ori de determinare a deciziei în conducerea persoanei juridice fără scop lucrativ, prin deținerea unui control direct asupra acesteia, posibilitate ce nu poate fi dedusă din simpla calitate de asociat și participarea prin reprezentant în organele de conducere ale persoanei juridice, fără o analiză efectivă a puterii de decizie conferită prin actele constitutive.

Se reține că analiza jurisprudențială a prevederilor art. 6 lit. c) din Legea nr. 32/1994 privind sponsorizarea a relevat că **în privința sintagmei „control direct”, aceasta definește o relație între entități juridice de tip societate mamă – societate fiică, în care există o legătură de control permanent, ce lipsește de autonomie entitatea juridică aflată într-o subordonare de acest gen.**

De arătat că, considerentele expuse anterior sunt în deplin acord atât cu jurisprudența Înaltei Curți de Casație și Justiție exprimată prin Decizia nr. 2.094 pronunțată în ședința publică din 22 iunie 2016 și Decizia nr. 3.128/2018 pronunțată în ședința publică din 03 octombrie 2018, cât și cu jurisprudența altor instanțe naționale, respectiv a Curții de Apel Ploiești exprimată prin Sentința nr. 24 din 01.02.2019 și a Tribunalului Cluj exprimată prin Sentința nr. 2.526 din 02.12.2019.

Având în vedere aspectele anterior prezentate este evident că impozitul pe profit astfel cum a fost stabilit de organele de control este incert, după cum incerte sunt și constatările care au stat la baza măsurilor privind anularea dreptului de deducere din impozitul pe profit a cheltuielilor cu sponsorizarea.

Ținând cont că starea de fapt raportată la documentele existente la dosarul cauzei este insuficient argumentată, se impune că organele de inspecție fiscală să reanalizeze cu temeinicie întreaga documentație urmând a încadra legal starea de fapt raportat la temeiul de drept incident.

Pe cale de consecință, se impune desființarea parțială al actului administrativ fiscal, urmând ca organele de inspecție fiscală să procedeze la refacerea inspecției fiscale, în vederea stabilirii stării de fapt fiscale în raport cu toate documentele și informațiile relevante în speță și în deplin acord cu norma de drept material incidentă în cauză.

În soluționarea contestației se rețin prevederile art. 118 alin. (5) și art. 131 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

*„Art. 118 Reguli privind inspecția fiscală*

*(5) Inspecția fiscală are în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturile juridice care sunt relevante pentru impozitare sau verificarea modului de respectare a altor obligații prevăzute de legislația fiscală și contabilă”.*

*„Art. 131 - Rezultatul inspecției fiscale*

*(1) Rezultatul inspecției fiscale se consemnează, în scris, într-un raport de inspecție fiscală, în care se prezintă constatările organului de inspecție fiscală din punctul de vedere factual și legal și consecințele lor fiscale.*

(2) *Raportul de inspecție fiscală se întocmește la finalizarea inspecției fiscale și cuprinde toate constatările în legătură cu perioadele și obligațiile fiscale verificate, precum și în legătură cu alte obligații prevăzute de legislația fiscală și contabilă ce au făcut obiectul verificării. În cazul în care contribuabilul/plătitorul și-a exercitat dreptul prevăzut la art. 130 alin. (5), raportul de inspecție fiscală cuprinde și opinia organului de inspecție fiscală, motivată în drept și în fapt, cu privire la punctul de vedere exprimat de contribuabil/plătitor.*”

Conform prevederilor art. 113 din Legea nr. 207/2007 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

„Art. 113 – (1) *Inspecția fiscală reprezintă activitatea ce are ca obiect verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor în legătură cu stabilirea obligațiilor fiscale de către contribuabil/plătitor, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impozitare și a situațiilor de fapt aferente, stabilirea diferențelor de obligații fiscale principale.*

(2) *În scopul efectuării inspecției fiscale, organul de inspecție fiscală procedează la:*

a) *examinarea documentelor aflate în dosarul fiscal al contribuabilului/plătitorului;*

b) *verificarea concordanței dintre datele din declarațiile fiscale cu cele din evidența contabilă și fiscală a contribuabilului/plătitorului;*

c) *analiza și evaluarea informațiilor fiscale, în vederea confruntării declarațiilor fiscale cu informațiile proprii sau din alte surse și, după caz, a descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legislației fiscale;*

d) *verificarea, constatarea și investigarea fiscală a actelor și faptelor rezultând din activitatea contribuabilului/plătitorului supus inspecției sau altor persoane privind legalitatea și conformitatea declarațiilor fiscale, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor prevăzute de legislația fiscală și contabilă;*

e) *solicitarea de informații de la terți; [...]*”

La art. 6, art. 7 și art. 73 alin. (2) din același act normativ se prevede că:

„Art. 6. – (1) *Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale prin utilizarea mijloacelor de probă prevăzute de lege și să adopte soluția întemeiată pe prevederile legale, precum și pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză raportat la momentul luării unei decizii [...]*

(2) *Organul fiscal își exercită dreptul de apreciere în limitele rezonabilității și echității, asigurând o proporție justă între scopul urmărit și mijloacele utilizate pentru atingerea acestuia.*”

„Art. 7. – (2) *Organul fiscal are obligația să examineze starea de fapt în mod obiectiv și în limitele stabilite de lege, precum și să îndrume contribuabilul/plătitorul în aplicarea prevederilor legislației fiscale, în îndeplinirea obligațiilor și exercitarea drepturilor sale, ca urmare a solicitării contribuabilului/plătitorului sau din inițiativa organului fiscal, după caz.*

(3) *Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru*

*determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului/plătitorului. În analiza efectuată, organul fiscal este obligat să identifice și să ia în considerare toate circumstanțele edificatoare fiecărui caz în parte.”*

*„Art. 73. – (2) Organul fiscal are sarcina de a motiva actele administrative fiscale emise pe bază de probe sau constatări proprii.”*

Astfel, potrivit normelor legale sus-citate, organul fiscal trebuie să depună toate diligențele pentru **determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului** și în acest scop să-și **exercite rolul său activ**, fiind îndreptățit să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele pe care le consideră utile în funcție de circumstanțele fiecărui caz în parte și de limitele prevăzute de lege.

Aceasta implică examinarea **in concreto a stărilor de fapt care sunt relevante pentru impunere și prezentarea acestora în conținutul raportului de inspecție fiscală**, detalierea modului în care contribuabilul a interpretat din punct de vedere fiscal operațiunile analizate, prezentarea punctului de vedere al organelor de inspecție fiscală față de această interpretare și stabilirea consecințelor fiscale în cazul în care tratamentul fiscal aplicat de contribuabil este contrar dispozițiilor legale aplicabile în materie fiscală.

În consecință, în contextul considerentelor anterior precizate și a prevederilor legale mai sus citate, se reține că, în baza celor consemnate de organele de inspecție fiscală (atât cu ocazia controlului, cât și ulterior prin referatul cu propuneri de soluționare și prin punctul de vedere transmis urmare solicitării făcute de organele de soluționare a contestației) și a documentelor aflate la dosarul cauzei, organele de soluționare a contestației nu se pot pronunța asupra legalității stabilirii impozitului pe profit suplimentar de plată în sumă de .x9. lei, astfel că în temeiul prevederilor art. 279 alin. (3) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

*„Art. 279. – (3) Prin decizie se poate desființa, total sau parțial, actul administrativ atacat în situația în care, din documentele existente la dosar și în urma demersurilor întreprinse la organul fiscal emitent, nu se poate stabili situația de fapt în cauza supusă soluționării prin raportare la temeiurile de drept invocate de organul competent și de contestator. În acest caz, organul fiscal competent urmează să încheie un nou act administrativ fiscal care trebuie să aibă în vedere strict considerentele deciziei de soluționare a contestației. Pentru un tip de creanță fiscală și pentru o perioadă supusă impozitării, desființarea actului administrativ fiscal se poate pronunța o singură dată.”*

coroborate cu prevederile pct. 11.4 și 11.5 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3.741/2015, potrivit cărora:

*„11.4. Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ fiscal atacat. Înaintea emiterii deciziei cu soluție de desființare, organul de soluționare competent va întreprinde demersurile necesare, dacă se impune, la organul fiscal emitent al actului atacat, respectiv: pentru clarificarea unor situații*

contestate, completarea punctului de vedere cu privire la documentele depuse de contestatar, dispunerea unei cercetări la fața locului etc. **În situația în care se pronunță o soluție de desființare totală sau parțială a actului atacat, în considerentele deciziei se vor prezenta numai motivele care au condus la desființare.**

11.5. Prin noul act administrativ fiscal, întocmit conform considerentelor deciziei de soluționare, nu se pot stabili în sarcina contestatorului obligații fiscale mai mari decât cele din actul desființat, acesta putând fi contestat potrivit legii. În mod corespunzător nu poate fi diminuată pierderea fiscală cu o sumă mai mare decât cea înscrisă în actul desființat.”

precum și prevederile art. 7 alin. (3) și art. 73 alin. (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală (redate anterior în considerentele prezentei decizii),

urmează a fi desființată parțial Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-.X./14.11.2019, emisă de A.J.F.P. .X. – Activitatea de Inspecție Fiscală în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-.Y./14.11.2019, pentru **impozitul pe profit în sumă de .x9. lei**, urmând ca, în conformitate cu dispozițiile art. 129 și 279 alin. (4) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, o altă echipă de inspecție fiscală decât cea care a încheiat actul contestat să procedeze la o nouă verificare, vizând aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care se pronunță soluția de desființare, acțiune în care să se reanalizeze operațiunile efectuate de petentă în funcție de situația de fapt ce va fi constatată având în vedere cele reținute prin prezenta decizie, prevederile legale incidente în speță și toate documentele relevante în vederea clarificării stării de fapt fiscale.

**3. Referitor la accesoriile în sumă totală de .x12. lei, reprezentând:**  
**- dobânzi de întârziere, penalități de întârziere și penalități de nedeclarare, stabilite prin Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. .x./22.11.2019 și Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr. .x./22.11.2019,**

**Cauza supusă soluționării este dacă societatea datorează accesoriile rămase de plată în urma aplicării facilităților fiscale stabilite prin O.G. nr. 6/2019 și care sunt aferente unor obligații fiscale principale stabilite prin decizia de impunere emisă în urma inspecției fiscale, în condițiile în care în urma soluționării contestației formulată de societate, au fost reținute ca datorate prin respingerea contestației doar o parte din obligațiile care au generat accesoriile contestate.**

**În fapt**, prin Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. .x./22.11.2019 și Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr. .x./22.11.2019, organele fiscale de administrare ale Administrației Județene

a Finanțelor Publice .X. au stabilit în sarcina societății .X. S.R.L., obligații fiscale accesorii în sumă totală de .x12. lei, după cum urmează:

- prin Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. .x./22.11.2019, au fost stabilite obligații fiscale accesorii în sumă de .x3. lei, din care .x4. lei aferente impozitului pe profit (.x15. lei dobânzi + .x16. lei penalități de întârziere), iar .x17. lei aferente TVA (.x18. lei dobânzi + .x19. lei penalități de întârziere);

- prin Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr. .x./22.11.2019, au fost stabilite penalități de nedeclarare în suma de .x5. lei (.x6. lei aferente impozitului pe profit + .x7. lei aferente TVA).

Obligațiile fiscale accesorii în suma mai sus menționată au fost calculate atât pentru neplata la termen a obligațiilor fiscale principale în sumă totală de .x1. lei (.x2. lei impozit pe profit + .x10. lei TVA), stabilite suplimentar prin Decizia de impunere nr. F-.X./14.11.2019, cât și pentru neplata la termen a TVA înscrisă de societate în Decontul de taxă pe valoarea adăugată depus pentru lunile august și septembrie 2019.

Potrivit punctului 1 și 2 din considerentele prezentei decizii D.G.R.F.P. Brașov a soluționat contestația societății .X. S.R.L. împotriva Deciziei de impunere nr. F-.X./14.11.2019, prin desființarea în parte a acestei decizii pentru impozitul pe profit în sumă de .x9. lei și respingerea ca neîntemeiată a contestației pentru impozitul pe profit în sumă de .x8. lei.

**În drept**, potrivit art. 1 și art. 50 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

*„Art. 1. - În înțelesul prezentului cod, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:*

*1. **actul administrativ fiscal** - actul emis de organul fiscal în exercitarea atribuțiilor de administrare a impozitelor, taxelor și contribuțiilor sociale, pentru stabilirea unei situații individuale și în scopul de a produce efecte juridice față de cel cărui a îi este adresat; [...]*

*10. **creanță fiscală** - dreptul la încasarea oricărei sume care se cuvine bugetului general consolidat, reprezentând creanța fiscală principală și creanța fiscală accesorie;*

*11. **creanță fiscală principală** - dreptul la perceperea impozitelor, taxelor și contribuțiilor sociale, precum și dreptul contribuabilului la restituirea sumelor plătite fără a fi datorate și la rambursarea sumelor cuvenite, în situațiile și condițiile prevăzute de lege;*

*12. **creanță fiscală accesorie** - dreptul la perceperea dobânzilor, penalităților sau majorărilor aferente unor creanțe fiscale principale, precum și dreptul contribuabilului de a primi dobânzi, în condițiile legii; [...]*

*37. **titlu de creanță fiscală** - actul prin care, potrivit legii, se stabilește și se individualizează creanța fiscală;”.*

*„Art. 50. – (1) Actul administrativ fiscal poate fi anulat, desființat sau modificat de către organul fiscal competent în condițiile prezentului cod.*

**(2) Anularea ori desființarea totală sau parțială, cu titlu definitiv, potrivit legii, a actelor administrative fiscale prin care s-au stabilit creanțe fiscale principale atrage anularea, desființarea sau modificarea, totală sau parțială, atât a actelor administrative fiscale prin care s-au stabilit creanțe fiscale accesorii aferente creanțelor fiscale principale individualizate în actele administrative fiscale anulate, desființate ori modificate, cât și a actelor administrative fiscale subsecvente emise în baza actelor administrative fiscale anulate, desființate sau modificate, chiar dacă actele administrative fiscale prin care s-au stabilit creanțe fiscale accesorii sau actele administrative fiscale subsecvente au rămas definitive în sistemul căilor administrative de atac sau judiciare ori nu au fost contestate. În acest caz, organul fiscal emitent, din oficiu sau la cererea contribuabilului/plătitorului, emite un nou act administrativ fiscal, prin care desființează sau modifică în mod corespunzător actele administrative fiscale prin care s-au stabilit creanțe fiscale accesorii sau actele administrative fiscale subsecvente.**

*(3) Dispozițiile alin. (1) se aplică în mod corespunzător și în cazul actelor administrative fiscale prevăzute la art. 49 alin. (3), inclusiv cele transmise spre administrare organelor fiscale centrale, rămase definitive în sistemul căilor administrative de atac sau judiciare. În acest caz, organul fiscal, din oficiu sau la cererea contribuabilului/plătitorului, emite decizie de anulare”.*

În speță, se reține că prin Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. .x./22.11.2019, organele fiscale de administrare ale Administrației Județene a Finanțelor Publice .X. au stabilit în sarcina societății .X. S.R.L. obligații fiscale accesorii aferente obligațiilor fiscale principale stabilite suplimentar prin Decizia de impunere nr. F-.X./14.11.2019, precum și pentru neplata la termen a TVA înscrisă în Decontul de taxă pe valoarea adăugată depus pentru lunile august și septembrie 2019 după cum urmează:

- accesorii în sumă totală de .x23. lei pentru neplata la termen a impozitului pe profit și TVA individualizate prin Decizia de impunere nr. F-.X./14.11.2019:

- .x4. lei accesorii aferente impozitului pe profit (.x15. lei dobânzi + .x16. lei penalități de întârziere);

- .x24. lei reprezentând dobânzi aferente TVA;

- accesorii în sumă totală de .x25. lei (.x26. lei dobânzi + .x19. lei penalități de întârziere aferente TVA individualizată prin deconturile de TVA nr. .x./25.09.2019 și nr. .x./25.10.2019 depuse de societate pentru lunile august și septembrie 2019.

De asemenea, prin Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr. .x./22.11.2019, organele fiscale de administrare ale A.J.F.P. .X. au stabilit în sarcina societății contestata penalități de nedeclarare în sumă totală de .x5. lei (.x7. lei aferente TVA + .x6. lei aferente impozitului pe profit) pentru obligații fiscale principale în sumă de .x27. lei (.x10. lei TVA + .x22. lei impozit pe profit) nedeclarate sau declarate incorect și stabilite de organele de inspecție fiscală prin Decizia de impunere nr. F-.X./14.11.2019.



În speță, se reține că pentru o parte din accesoriile contestate, respectiv pentru penalitățile de nedeclarare aferente impozitului pe profit în sumă de .x6. lei și penalitățile de nedeclarare aferente TVA în sumă de .x7. lei, societatea .X. S.R.L. a beneficiat reducerea acestor accesorii cu cota de 75%, stabilit prin Decizia de reducere a penalităților de nedeclarare nr. .x./18.12.2019.

Potrivit punctului 1 și 2 din considerentele prezentei decizii D.G.R.F.P. Brașov a soluționat contestația societății .X. S.R.L. împotriva deciziei de impunere nr. F-.X./14.11.2019, prin desființarea în parte a acestei decizii pentru impozitul pe profit în sumă de .x9. lei și respingerea contestației pentru restul obligațiilor fiscale principale stabilite prin decizia de impunere nr. F-.X./14.11.2019 și contestate de societate.

Având în vedere că:

- potrivit punctului 2 din considerentele prezentei decizii s-a desființat parțial decizia de impunere nr. F-.X./14.11.2019 pentru suma de .x9. lei, iar pentru acest debit principal au fost calculate accesorii, stabilite prin deciziile nr. .x./22.11.2019, contestate;

- pentru o parte din obligațiile fiscale accesorii contestate societatea a beneficiat reducere potrivit art. 181 alin. (2) din Codul de procedură fiscală,

- organul de soluționare nu poate defalca accesorii în funcție de cele două soluții pronunțate pentru debit, precum și în funcție de facilitățile acordate penalităților de nedeclarare contestate,

conform principiului de drept „accesorium sequitur principale”, potrivit căruia accesoriul urmează soarta principalului, în conformitate cu prevederile art. 279 alin. (3) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, coroborat cu prevederile pct. 11.4 și 11.5 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală aprobate prin Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3.741/2015 (citate anterior în considerentele prezentei decizii), urmează să se desființeze Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. .x./22.11.2019 și Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr. .x./22.11.2019, pentru suma totală de .x12. lei (.x3. lei + .x5. lei), în vederea recalculării acestora în funcție de cele precizate prin prezenta decizie și de rezultatele reverificării.

Pentru considerentele ce preced și în temeiul art. 19 alin. (1) și art. 21 alin. (4) lit. p) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct. 13 [Titlul II] din Normele metodologice date în aplicarea Codului fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, art. 25 alin. (4) lit. i) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, art. 27 alin. (4) lit. a), art. 84, art. 91 și art. 94 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, art. 1, art. 6, art. 7, art. 25 alin. (4) lit. a), art. 50, art. 73 alin. (2), art. 113, art. 118 alin. (5), art. 131, art. 269 alin. (1) și art. 279 alin. (3) și (4) din Legea nr. 207 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, art. 1, art. 2, art. 4 și art. 6 lit. c) din Legea nr. 32/1994 privind sponsorizarea, pct. 63

din Ordinul nr. 3055/2009, pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, referitoare la corectarea erorilor contabile, pct. 11.1 lit. a), pct. 11.4 și pct. 11.5 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală aprobate prin O.P.A.N.A.F. nr. 3.741/2015, se

## DECIDE

**1. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate de S.C. .X. S.R.L., CUI ..., cu sediul în .X., str. .X. nr. .x., ap. .x., jud. .X. și sediul procesual ales la Societatea civilă de avocați .Y. din :X., str. .x. nr. .x., ap. .x., jud. .X., în ceea ce privește **impozitul pe profit în sumă de .x8. lei**, stabilit suplimentar prin **Decizia de impunere** privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. **F-.X./14.11.2019**, emisă de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. - Activitatea de inspecție fiscală în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-.Y./14.11.2019.**

**2. Desființarea parțială a Deciziei de impunere** privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. **F-.X./14.11.2019**, emisă de către A.J.F.P. .X. - Activitatea de inspecție fiscală în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-.Y./14.11.2019, pentru **impozitul pe profit în sumă de .x9. lei**, urmând ca organele de inspecție fiscală să procedeze la refacerea inspecției fiscale pentru același tip de obligație fiscală și aceeași perioadă ținând cont de prevederile legale aplicabile în speță, precum și de cele precizate în prezenta decizie.

**3. Desființarea Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii nr. .x./22.11.2019**, prin care s-a stabilit dobânzi și penalități de întârziere aferente impozitului pe profit și TVA în sumă totală de **.x3. lei** și a Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii nr. .x./22.11.2019, prin care s-a stabilit penalități de nedeclarare aferente impozitului pe profit și TVA în sumă totală de **.x5. lei**, acte administrativ fiscale emise de A.J.F.P. .X. pentru societatea .X. S.R.L., urmând ca organul fiscal competent, în funcție de rezultatele refacerii inspecției fiscale, să procedeze la reanalizarea situației de fapt fiscale pentru aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care se pronunță soluția de desființare, ținând cont de prevederile legale aplicabile în speță precum și de cele reținute în considerentele prezentei decizii de soluționare a contestației.

Prezenta decizie este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi contestată în termen de 6 luni de la data comunicării la Tribunalul .X.