

D E C I Z I A nr.193/10.02.2017
privind soluționarea contestației formulate de
SC ... SRL Petroșani,
înregistrată la D.G.R.F.P. Timișoara sub
nr.TMR_DGR .../18.11.2016

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara a fost sesizată cu adresa nr.HDG_AIF .../15.11.2016 de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice Hunedoara - Inspecție Fiscală asupra contestației formulate de **SC ... SRL**, cu sediul în localitatea ..., județul Hunedoara, înregistrată la Registrul Comerțului sub nr.J20/... și cod de înregistrare fiscală ..., atribut fiscal RO, înregistrată la A.J.F.P. Hunedoara sub nr.HDG_REG .../07.11.2016.

Contestația este formulată împotriva Deciziei de impunere nr.F-HD .../28.09.2016 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-HD .../28.09.2016 de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice Hunedoara - Inspecție Fiscală, cu privire la suma de ... lei.

De asemenea, SC ... SRL, a înțeles să solicite pe lângă înlăturarea obligației de plată a sumei de ... lei și înlăturarea dobânzilor și penalităților de întârziere aferente.

În ceea ce privește solicitarea SC ... SRL de acordare a audierii în vederea participării la procedura de soluționare a contestației formulate împotriva măsurilor dispuse prin Decizia de impunere nr.F-HD .../28.09.2016, aceasta a avut loc în data de 19.12.2016, susținerile fiind consemnate în minuta ședinței privind susținerea orală încheiată cu această ocazie și anexată dosarului cauzei.

Referitor la contestarea Deciziei de impunere nr.F-HD .../28.09.2016 sub aspectul obligațiilor fiscale accesorii aferente obligațiilor fiscale principale, se rețin următoarele:

Societatea solicită admiterea contestației și, în consecință, anularea în parte a Deciziei de impunere nr.F-HD .../28.09.2016 în privința obligațiilor fiscale suplimentare de plată în sumă de ... lei și înlăturarea obligației de plată a acestora, precum și a dobânzilor și penalităților de întârziere aferente.

Înlăturarea obligației de plată a impozitului pe profit în sumă de ... lei și a impozitului pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice în sumă de ... lei, precum și a dobânzilor și penalităților de întârziere aferente, respectiv procedura de contestare a acestora se poate realiza numai prin indicarea de către SC ... SRL a numărului și datei actului administrativ fiscal - titlu de creanță în condițiile legii - în care sunt înscrise acestea, având în vedere că inspecția fiscală nu are competența

conform Legii nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală de a determina obligații fiscale accesorii.

Potrivit art.113 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare: “*Obiectul inspecției fiscale*

(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.”

În conformitate cu prevederile art.173 alin.(5) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

“Dispoziții generale privind dobânzi și penalități de întârziere

(...)

(5) Dobânzile și penalitățile de întârziere se stabilesc prin decizii, cu excepția situației prevăzute la art.227 alin.(8). (...)”

Conform prevederilor legale, inspecția fiscală are ca obiect stabilirea diferențelor de obligații fiscale principale.

Ca urmare, inspecția fiscală nu are competență în calcularea obligațiilor fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere.

Iar, dobânzile și penalitățile de întârziere se stabilește de către organul fiscal central competent în administrarea obligațiilor fiscale ale contribuabilului/plătitorului, denumit în continuare organ fiscal competent, și se comunică prin decizie referitoare la obligațiile fiscale accesorii, întocmită de către compartimentul de evidență pe plătitori.

În drept, în conformitate cu prevederile art.269 alin.(1) și alin.(2) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare: “*Forma și conținutul contestației*

(1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde:

(...)

b) obiectul contestației;

(...)

(2) Obiectul contestației îl constituie numai sumele și măsurile stabilite și înscrise de organul fiscal în titlul de creanță sau în actul administrativ fiscal atacat.”

Potrivit prevederilor pct.11.1. din Ordinul președintelui A.N.A.F. nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

“11. Instrucțiuni pentru aplicarea art.279 din Codul de procedură fiscală - Soluții asupra contestației

11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

(...)

c) fiind fără obiect, în situația în care sumele și măsurile contestate nu au fost stabilite prin actul administrativ fiscal atacat; (...)”

Față de cele prezentate, în condițiile în care, prin Decizia de impunere nr.F-HD .../28.09.2016 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. Hunedoara - Activitatea de inspecție fiscală nu s-au stabilit obligații fiscale accesorii, rezultă că, pentru capătul de cerere privind dobânzile și penalitățile de întârziere, accesorii aferente obligațiilor fiscale suplimentare stabilite în Decizia de impunere nr.F-HD .../28.09.2016, contestația formulată urmează a fi *respinsă ca fără obiect*, D.G.R.F.P. Timișoara, ca organ competent conform art.272 alin.(1) din Codul de procedură fiscală, urmând a proceda la analizarea contestației în ceea ce privește obligațiile fiscale principale de natura impozitului pe profit și a impozitului pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice, stabilite prin Decizia de impunere nr.F-HD .../28.09.2016.

Referitor la capătul de cerere privind Decizia de impunere nr.F-HD .../28.09.2016 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. Hunedoara - Activitatea de inspecție fiscală, se rețin următoarele:

Prin Decizia de impunere nr.F-HD .../28.09.2016 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, s-au stabilit obligații fiscale principale în sumă totală de ... lei, reprezentând:

- ... lei - impozit pe profit
- ... lei - taxă pe valoarea adăugată
- ... lei - impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice.

SC ... SRL contestă parțial Decizia de impunere nr.F-HD .../28.09.2016, respectiv obligații fiscale principale în sumă totală de ... lei, reprezentând:

- ... lei - impozit pe profit
- ... lei - impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice,

având în vedere creanțele fiscale individualizate pe sume contestate din contestația formulată.

Contestația a fost depusă în termenul legal prevăzut de art.270 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, în raport de data emiterii Deciziei de impunere nr.F-HD .../28.09.2016, respectiv data de 28.09.2016 și în raport de data înregistrării la A.J.F.P. Hunedoara, respectiv data de 07.11.2016, așa cum reiese din ștampila Serviciului registratură aplicată pe contestația aflată în original la dosarul cauzei.

Contestația îndeplinește cerințele care privesc semnătura reprezentantului legal, așa după cum prevede art.269 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

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

I. Prin contestația formulată, societatea contestatoare solicită anularea parțială a actului administrativ fiscal contestat, pentru următoarele considerente:

Cu privire la impozitul pe dividende

Societatea a emis mai multe dispoziții de plată către administrator, reprezentând avansuri pentru achiziții în valoare totală de ... lei, fiind înregistrate parțial în contul 542 "Avansuri de trezorerie" - suma de ... lei și parțial în contul 473 "Decontări din operațiuni în curs de clarificare".

Ulterior, în baza normelor de întocmire a formularelor de bilanț, sumele au fost trecute în contul 461 "Debitori diverși" pentru a fi evidențiate în formularul 30 din bilanțul anual.

Pentru a justifica sumele de bani retrase din societate, petenta subliniază faptul că au fost prezentate organelor de inspecție fiscală, următoarele documente:

- Anteccontract de vânzare-cumpărare nr.../16.05.2015 încheiat între Y, în calitate de promitent-vânzător și SC ... SRL, în calitate de promitent-cumpărător, având ca obiect un spațiu comercial și imobil, situate în Vulcan, precum și terenul aferent;
- Anteccontract de vânzare-cumpărare nr.../21.12.2015 încheiat între Z, în calitate de promitent-vânzător și SC ... SRL, în calitate de promitent-cumpărător, având ca obiect ¼ parte din terenul fânaș și imobilele situate în intravilanul municipiului Petroșani și imobilele situate în Petroșani.

Ulterior reiterării constatărilor organelor de inspecție fiscală, petenta arată că urmare a discuției finale, reprezentantul societății și-a rezervat dreptul de a formula un punct de vedere în scris cu privire la constatările organelor de inspecție fiscală, în dezacord față de constatările organelor de inspecție fiscală, fiind prezentate documente justificative de plată pentru suma de ... lei, din care:

- ... lei în baza Anteccontractului de vânzare-cumpărare nr.../21.12.2015
- ... lei în baza Anteccontractului de vânzare-cumpărare nr.../16.05.2015

și care nu au fost luate în considerare de către organele de inspecție fiscală, motivul invocat fiind că reflectarea acestora în evidența contabilă s-a realizat în afara perioadei supuse inspecției fiscale.

Invocând prevederile art.7 alin.(3) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, în ceea ce privește exercitarea rolului activ al organului fiscal, care presupune examinarea din oficiu a stării de fapt pe baza tuturor informațiilor și

documentelor necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului/plătitorului și art.72 din același act normativ, cu privire la forța probantă a documentelor justificative și evidențelor contabile, petenta susține că motivarea organelor de inspecție fiscală, nu reprezintă o justificare a reîncadrării sumei de ... lei în categoria dividendelor și implicit, pentru stabilirea impozitului suplimentar.

Totodată, se arată că prin Hotărârea AGA nr... din 20.05.2016 s-a aprobat repartizarea la dividende a profitului aferent anilor 2014 și 2015 respectiv, a sumei totale de ... lei, înregistrată în evidența contabilă și în bilanțul contabil semestrial încheiat la 30.06.2016.

Concluzionând, petenta consideră că organul fiscal încadrează eronat suma de ... lei ca fiind distribuită în folosul personal al asociatului unic, în fapt, aceste sume fiind utilizate pentru plata unor avansuri.

Cu privire la impozitul pe profit

Ulterior reiterării constatărilor organelor de inspecție fiscală, petenta arată că în anul 2015, societatea a încheiat cu Fundația W din Vulcan, două contracte de sponsorizare și anume:

- Contractul de sponsorizare nr.../10.09.2015 având ca obiect susținerea cu suma de ... lei a acțiunii organizată de beneficiarul sponsorizării în perioada 10 -20.09.2015;
- Contractul de sponsorizare nr.../23.09.2015 având ca obiect susținerea cu suma de ... lei a acțiunii organizată de beneficiarul sponsorizării în perioada 23 -25.09.2015.

Sumele care fac obiectul celor două contracte de sponsorizare au fost achitate cu chitanța nr.../20.09.2015, respectiv chitanța nr.../25.09.2015.

Contrar susținerilor organelor de inspecție fiscală, art.2 din Contractele de sponsorizare prezintă obiectul contractului, art.3 prezintă obligațiile părților iar, art.4 durata contractului. Prin Notele de constatare încheiate în datele de 23.09.2015 și 27.09.2015, părțile contractante admit faptul că au fost îndeplinite obligațiile asumate prin contractele de sponsorizare.

Petenta menționează că la discuția finală a fost prezentat organelor de inspecție fiscală un răspuns al beneficiarului sponsorizării, din care reiese că “întrajutorarea persoanelor nevoiașe a constat în organizarea unor mese la care s-a servit mâncare oamenilor nevoiași și fără adăpost”, document care nu a fost considerat suficient pentru justificarea obiectului sponsorizării.

În susținerea celor reținute, petenta invocă prevederile art.1 și art.4 alin.(1) lit.a) din Legea sponsorizării nr.32/1994, considerând că pentru acțiunea de sponsorizare au fost respectate prevederile legale în vigoare la data încheierii contractelor și ca urmare, se impune acordarea dreptului de deducere din impozitul pe profit a sumei de ... lei, conform prevederilor art.21 alin.(4) lit.p) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

II. Prin Raportul de inspecție fiscală nr.F-HD .../28.09.2016, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr.F-HD .../28.09.2016 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Hunedoara - Activitatea de Inspecție Fiscală, au consemnat următoarele:

Perioada verificată: 17.10.2012- 31.12.2015

Cu privire la deducerea din impozitul pe profit la închiderea exercițiului financiar al anului 2015 a sumei de ... lei reprezentând sponsorizare.

În luna septembrie 2015, societatea a înregistrat pe cheltuieli de exploatare - contul 6582 "Cheltuieli cu donațiile" - suma de ... lei, în baza chitanțelor nr.../20.09.2015 și nr.../25.09.2015, reprezentând contravaloare donații pentru Fundația W Vulcan.

Cheltuielile au fost tratate din punct de vedere fiscal ca și o cheltuială cu sponsorizarea, fiind dedusă din impozitul pe profit calculat.

În timpul inspecției fiscale, urmare solicitării Contractului încheiat cu beneficiarul donației/sponsorizării, a fost prezentat Contractul de donație fără număr din data de 20.09.2015 pentru suma de ... lei.

Analizând contractul mai sus menționat, s-a constatat că acesta nu prezintă obiectul, durata sponsorizării, drepturile și obligațiile părților, fiind încălcate prevederile art.1 alin.(1) - alin.(5) și art.4 din Legea nr.32/1994 privind sponsorizarea.

Ulterior, societatea a prezentat Contractul de sponsorizare nr.../10.09.2015 și Contractul nr.../23.09.2015, ambele contracte încheiate între SC ... SRL, în calitate de sponsor și Fundația W Vulcan, în calitate de beneficiar.

Analizând contractele, organele de inspecție fiscală au constatat:

- nu se precizează în mod cert obiectul sponsorizării, așa cum prevede art.1 din Legea nr.32/1994 Republicată, privind sponsorizarea, respectiv care este activitatea fără scop lucrativ care face efectiv obiectul acestei sponsorizări, indicată cert de beneficiar;
- având în vedere art.4 din Legea privind sponsorizarea, beneficiarul sponsorizării 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.

Având în vedere cele menționate, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea petentă 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 din impozitul pe profit, așa cum prevede art.21 alin.(4) lit.p) din Codul fiscal, a sumei de ... lei pentru sponsorizarea efectuată.

Cu privire la impozitul pe veniturile din dividende stabilit suplimentar

Din verificarea documentelor puse la dispoziție s-a constatat că asociatul unic al SC ... SRL a retras din casieria unității sume de bani cu titlul “Avans achiziții utilaje”, respectiv “Debitori diverși”.

A fost luată notă explicativă administratorului prin care s-au solicitat explicații privind componența contului 461 “Debitori diverși” al cărui sold la data de 31.12.2015 este în valoare de ... lei, precum și scopul retragerilor de numerar.

Doamna X, în calitate de asociat unic și administrator, arată că: “Soldul contului 461 se compune din:

- ... lei - redevența aferentă Pensiunii Q din Masivul Straja, suma rămasă nereconciliată;
- ... lei - factura de utilități aferentă Pensiunii Q, pentru care încă nu s-a primit documentul;
- ... lei - valoarea partidei deschisă pe numele administratorului, reprezentând înregistrarea rezultatelor inventarierii casieriei la data de 30.11.2015”.

Suma de ... lei existentă în soldul contului 461 “Debitori diverși” este evidențiată atât în bilanța de verificare la data de 31.12.2015, precum și în Situațiile financiare anuale la data de 31.12.2015 (Formular 30 rândul 101 “Alte creanțe în legătură cu persoanele fizice și persoanele juridice, altele decât creanțele în legătură cu instituțiile publice”) și în Situațiile semestriale la data de 30.06.2016 (Formular 30 rândul 101).

A fost pusă la dispoziția echipei de inspecție fiscală, fișa contului 461 “Debitori diverși”, din care rezultă următoarele:

- în luna iunie 2015, societatea a transferat din contul 473 “Decontări din operațiuni în curs de clarificare” suma de ... lei, reprezentând “Debitori - X”;
- în luna decembrie 2015, societatea a transferat din contul 542 “Avansuri de trezorerie” suma de ... lei, reprezentând “treccere pe debitori X”.

În scopul de a justifica sumele de bani retrase din societate, petenta a prezentat organelor de inspecție fiscală, următoarele:

- Anteccontract de vânzare-cumpărare nr.../16.11.2015, încheiat între Y, în calitate de promitent-vânzător și SC ... SRL, în calitate de promitent-cumpărător, având ca obiect: “(...) anteccontract de vânzare-cumpărare (...) spațiu comercial în suprafață de 130 mp și imobil situat în Vulcan, (...) cât și terenul aferent întabulat în suprafață de 65mp.”

La capitolul IV se menționează: “Prețul de vânzare al imobilelor prin prezentul anteccontract este de ... lei plătit până la data autentificării contractului de vânzare-cumpărare. Pentru ca proprietarul să țină liber pentru vânzare obiectul contractului, s-a stabilit ca promitentul-cumpărător să plătească la data semnării contractului, o arvună de ... lei, sumă care se va pierde în cazul în care promitentul-cumpărător renunță să încheie contractul de vânzare-cumpărare (...).”

- Antecontract de vânzare-cumpărare nr.../21.12.2015, încheiat între Z, în calitate de promitent-vânzător și SC ... SRL, în calitate de promitent-cumpărător, având ca obiect: “(...) antecontract de vânzare-cumpărare (...) cota de 1/4 parte din terenul fânaț în suprafață totală de 5.146, situat în intravilanul municipiului Petroșani și imobile situate în municipiul Petroșani, (...)”.

La capitolul IV se menționează: “Prețul de vânzare al imobilelor prin prezentul antecontract este de ... lei plătit până la data autentificării contractului de vânzare-cumpărare. Pentru ca proprietarul să țină liber pentru vânzare obiectul contractului, s-a stabilit ca promitentul-cumpărător să plătească în termen de 30 de zile de la semnarea antecontractului, adică până la cel mai tarziu în data de 21 ianuarie 2016, o arvună de ... lei, sumă care se va pierde în cazul în care promitentul-cumpărător renunță să încheie contractul de vânzare-cumpărare (...)”.

Din analiza documentelor puse la dispoziție, s-a constatat că până la finalizarea inspecției fiscale nu s-au efectuat plățile menționate în antecontractele la care s-a făcut vorbire anterior (din contul 461“X”), fapt care rezultă din rulajele contului 461 “X” al cărui sold este evidențiat în Situațiile financiare anuale an 2015 și semestriale an 2016.

În acest caz, organele de inspecție fiscală au considerat că suma de ... lei ridicată de asociatul societății, doamna X, din casieria societății și nedecontată, pentru care nu pot fi prezentate în susținere documente justificative, reprezintă venituri din dividende, respectiv o distribuire în bani efectuată de o persoană juridică unui participant la acea persoană juridică, așa cum prevede art.7 alin.(10) pct.12 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal și art.7 pct.11 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal.

În timpul inspecției fiscale, aferent sumei de ... lei ridicată de asociat, în conformitate cu prevederile art.7 pct.12 și art.67 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, art.43 alin.(1) și alin.(2) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, organele de inspecție fiscală au stabilit impozit pe dividende în valoare de ... lei (... lei x 16/84%, respectiv suma brută de ... lei).

III. Având în vedere susținerile societății contestatoare, constatările organelor de inspecție fiscală, actele normative invocate și documentele existente la dosarul cauzei, se desprind următoarele aspecte:

A. Referitor la impozitul pe profit suplimentar în sumă de ... lei aferent acțiunilor de sponsorizare efectuate către SC ... SRL, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara este investită să se pronunțe dacă societatea poate să scadă contravaloarea sponsorizărilor din impozitul pe profit pe anul 2015, în condițiile în care din documentele prezentate nu s-a făcut

dovada certă că sponsorizarea a respectat în totalitate prevederile Legii nr.32/1994 privind sponsorizarea.

În fapt, în luna septembrie 2015, societatea a înregistrat pe cheltuieli de exploatare în contul 6582 “Cheltuieli cu donațiile”, suma de ... lei, în baza chitanțelor nr.../20.09.2015 și nr.../25.09.2015, reprezentând contravaloare donații pentru Fundația W Vulcan.

Totodată, cheltuielile în sumă de ... lei, au fost tratate din punct de vedere fiscal de către societate, drept cheltuieli cu sponsorizarea, fiind scăzute din impozitul pe profit.

Conform documentelor prezentate, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea petentă nu poate demonstra că activitatea sponsorizată se încadrează în prevederile Legii nr.32/1994 privind sponsorizarea, obiectul sponsorizării neputând fi verificabil.

Ca urmare, organele de inspecție fiscală nu au acceptat ca societatea să scadă din impozitul pe profit datorat, suma de ... lei, așa cum prevede art.21 alin.(4) lit.p) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Contestatoarea susține că aceste cheltuieli au fost efectuate în baza Contractelor de sponsorizare nr.../10.09.2015 și nr.../23.09.2015. Contrar susținerilor organelor de inspecție fiscală, art.2 din Contractele de sponsorizare prezintă obiectul contractului, art.3 prezintă obligațiile părților iar, art.4 durata contractului.

De asemenea, arată că la discuția finală a fost prezentat organelor de inspecție fiscală un răspuns al beneficiarului sponsorizării, din care reiese că “intrajutorarea persoanelor nevoiașe a constat în organizarea unor mese la care s-a servit mâncare oamenilor nevoiași și fără adăpost”.

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

“(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, și ale Legii bibliotecilor nr. 334/2002, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și cei care acordă burse private, potrivit legii, scad din impozitul pe profit datorat sumele aferente în limita minimă precizată mai jos:***

1. 3 la mie din cifra de afaceri; 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. (...)”

Totodată, prevederile Codului fiscal referitoare la cheltuielile cu sponsorizarea, trebuie coroborate cu prevederile din Legea nr.32/1994 privind sponsorizarea, conform căroră:

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; (...)”.

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.”

La Capitolul 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, orfelinate, asociații, fundații etc., dacă au personalitate juridică. (...)"

Față de prevederile legale invocate se reține că agenții economici care efectuează sponsorizări, au dreptul să scadă din impozitul pe profit cheltuielile cu sponsorizarea, cu respectarea limitelor prevăzute de legiuitor.

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 prevăzute la art.4 din lege.

Din constatările organelor de inspecție fiscală și din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, raportat la susținerile contestatarei, se rețin următoarele:

În speța, în luna septembrie 2015, societatea a înregistrat pe cheltuieli de exploatare în contul 6582 "Cheltuieli cu donațiile", suma de ... lei, în baza chitanțelor nr.../20.09.2015 și nr.../25.09.2015, reprezentând contravaloare donații pentru Fundația W Vulcan și care, au fost tratate din punct de vedere fiscal ca și o cheltuială cu sponsorizarea, fiind dedusă din impozitul pe profit calculat.

În timpul inspecției fiscale, urmare solicitării Contractului încheiat cu beneficiarul donației/sponsorizării, a fost prezentat Contractul de donație fără număr din data de 20.09.2015 pentru suma de ... lei.

Analizând contractul mai sus menționat, la art.2 se arată:

"Noi, donatorul SC ... SRL, donăm în mod irevocabil și fără sarcini, suma de ... lei. Pentru această sumă a fost emisă chitanța nr.../20.09.2015.

Declarăm că această sumă are statut de DONAȚIE."

Ulterior, societatea a prezentat Contractul de sponsorizare nr.../10.09.2015 și Contractul nr.../23.09.2015, ambele contracte încheiate între SC ... SRL, în calitate de sponsor și Fundația W Vulcan, în calitate de beneficiar.

Prin Contractul de sponsorizare nr.../10.09.2015, la Capitolul II. Obiectul contractului, se precizează:

"2.1. Sponsorul se angajează în mod irevocabil să susținută cu suma de ... lei acțiunea care se derulează în perioada 10-20 septembrie a.c. organizată de beneficiar.

(...)

2.3. Suma în valoare de ... lei se pune la dispoziția beneficiarului în scopul de intrajutorare a persoanelor nevoiașe și aducerea la cunoștință a acestora a faptului că ajutorul provine de la SC ... SRL.

2.4. Suma care face obiectul sponsorizării se va plăti numerar până la data de

20.09.2015”.

La Capitolul III. Obligațiile părților, se arată:

“3.1. Sponsorul/beneficiarul se obligă să aducă la cunoștința publicului sponsorizarea prin promovarea numelui, rnărcii sau imaginii sponsorului, astfel: se afișează un banner publicitar care conțin datele de identificare ale sponsorului.

3.2. În scopul prevăzut la pct.3.1. sponsorul va furniza beneficiarului următoarele materiale publicitare: un banner publicitar care se amplasează la intrarea în amplasament.

3.3. Beneficiarul se angajează ca mijloacele publicitare să fie expuse la locurile convenite, să nu le mascheze sau să împiedice vizionarea lor de către public la manifestările/acțiunile care fac obiectul sponsorizării și să ia toate măsurile necesare de evitare a unor eventuale degradări, de deteriorare, dezafectare etc.

3.4. Sponsorul se obligă să nu urmărească, direct sau indirect, direcționarea activității beneficiarului.

3.5. Sponsorul/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.

3.6. Sponsorul/beneficiarul nu pot efectua reclamă sau publicitate comercială anterioară, concomitentă sau ulterioară în favoarea lor sau a altor persoane.

3.7. **Beneficiarul va prezenta sponsorului un raport la activitate și câte un exemplar din materialele publicitare oferite.”**

Iar, la Capitolul IV. Durata contractului, se menționează:

“4.1. Sponsorizarea este unică și va fi pusă la dispoziția beneficiarului până la data de 20.09.2015. Afișarea bannerului informativ se va face timp de două zile de la efectuarea plății, dată după care contractul încetează.”

De asemenea, prin Contractul de sponsorizare nr.../23.09.2015, la Capitolul II. Obiectul contractului, se precizează:

“2.1. Sponsorul se angajează în mod irevocabil să susținută cu suma de ... lei acțiunea care se derulează în perioada 23-25 septembrie a.c. organizată de beneficiar.

(...)

2.3. Suma în valoare de ... lei se pune la dispoziția beneficiarului în scopul de intrajutorare a persoanelor nevoiașe și aducerea la cunoștință a acestora a faptului că ajutorul provine de la SC ... SRL.

2.4. Suma care face obiectul sponsorizării se va plăti numerar până la data de 25.09.2015”.

La Capitolul III. Obligațiile părților, se arată:

“3.1. Sponsorul/beneficiarul se obligă să aducă la cunoștința publicului sponsorizarea prin promovarea numelui, rnărcii sau imaginii sponsorului, astfel: se afișează un banner publicitar care conțin datele de identificare ale sponsorului.

3.2. *În scopul prevăzut la pct.3.1. sponsorul va furniza beneficiarului următoarele materiale publicitare: un banner publicitar care se amplasează la intrarea în amplasament.*

3.3. *Beneficiarul se angajează ca mijloacele publicitare să fie expuse la locurile convenite, să nu le mascheze sau să împiedice vizionarea lor de către public la manifestările/acțiunile care fac obiectul sponsorizării și să ia toate măsurile necesare de evitare a unor eventuale degradări, de deteriorare, dezafectare etc.*

3.4. *Sponsorul se obligă să nu urmărească, direct sau indirect, direcționarea activității beneficiarului.*

3.5. *Sponsorul/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.*

3.6. *Sponsorul/beneficiarul nu pot efectua reclamă sau publicitate comercială anterioară, concomitentă sau ulterioară în favoarea lor sau a altor persoane.*

3.7. ***Beneficiarul va prezenta sponsorului un raport la activitate și câte un exemplar din materialele publicitare oferite.***

Iar, la Capitolul IV. Durata contractului, se menționează:

“4.1. Sponsorizarea este unică și va fi pusă la dispoziția beneficiarului până la data de 25.09.2015. Afișarea bannerului informativ se va face timp de două zile de la efectuarea plății, dată după care contractul încetează.”

Prin contestație, petenta arată că în anul 2015, societatea a încheiat cu Fundația W din Vulcan, două contracte de sponsorizare și anume, Contractul de sponsorizare nr.../10.09.2015 și Contractul de sponsorizare nr.../23.09.2015.

De asemenea, declară că sumele care fac obiectul celor două contracte de sponsorizare au fost achitate cu chitanța nr.../20.09.2015, respectiv chitanța nr.../25.09.2015.

Ori, așa cum s-a reținut, cu chitanța nr.../20.09.2015 a fost achitată suma de ... lei în baza Contractului de donație fără număr din data de 20.09.2015 și SC ... SRL, în calitate de donator, declară că această sumă are statut de donație.

Analizând contractele de sponsorizare, se reține că nu se precizează în mod cert obiectul sponsorizării, așa cum prevede art.1 din Legea nr.32/1994 privind sponsorizarea, din care să rezulte clar și fără echivoc care este activitatea fără scop lucrativ ce face efectiv obiectul acestei sponsorizări, indicată cert de beneficiar.

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 2015, conform situațiilor financiare depuse, beneficiarul sponsorizării a înregistrat din activitatea desfășurată excedent/profit.

De asemenea, așa cum s-a stipulat în cuprinsul contractelor de sponsorizare, la

punctul 3.7., beneficiarul va prezenta sponsorului un raport la activitate și câte un exemplar din materialele publicitare oferite.

Referitor la susținerea petentei potrivit căreia, organele de inspecție fiscală au arătat că din analiza contractelor de sponsorizare s-a constatat că acestea nu prezintă obiectul, durata sponsorizării, drepturile și obligațiile părților, fiind încălcate prevederile art.1 și art.4 din Legea nr.32/1994 privind sponsorizarea, se arată că aspectele invocate, s-au reținut de către organul de inspecție fiscală cu referire la Contractul de donație fără număr din data de 20.09.2015, prezentat inițial.

În ceea ce privește susținerea contestației că pentru acțiunea de sponsorizare au fost respectate prevederile legale, a fost înregistrată cu respectarea cerințelor fiscale, iar prin contract la art.2 se prezintă obiectul contractului respectiv, susținerea cu suma de ... lei a acțiunii organizată de beneficiarul sponsorizării, precum și faptul că la discuția finală a fost prezentat un răspuns al beneficiarului sponsorizării din care reiese că intrajutorarea persoanelor nevoiașe a constat în organizarea unor mese la care s-a servit mâncare oamenilor nevoiași și fără adăpost, 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;

- așa cum s-a stipulat în cuprinsul contractelor de sponsorizare de către părțile contractante implicate, la punctul 3.7., beneficiarul va prezenta sponsorului un raport la activitate și câte un exemplar din materialele publicitare oferite.

Conform principiilor generale de conduită în administrarea creanțelor fiscale, reglementate de Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

Art.5 “*Aplicarea unitară a legislației*”

(1) Organul fiscal este obligat să aplice unitar prevederile legislației fiscale pe teritoriul României, urmărind stabilirea corectă a creanțelor fiscale.”

În conformitate cu prevederile art.72 și art.73 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

Art.72 “Forța probantă a documentelor justificative și evidențelor contabile.

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

Art. 73 “Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale.

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

Față de textele de lege invocate și de cele de fapt prezentate, 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 creanțelor fiscale;

- pentru stabilirea corectă a creanțelor fiscale, 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.113 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

“ Obiectul inspecției fiscale

(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.”

În consecință, trebuie avut în vedere faptul că prevederile art.6 din Legea contabilității nr.82/1991, 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;” ,

coroborate cu dispozițiile pct.44 din Normele de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului 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 contabilității nr.82/1991:

“(1) Ministerul Economiei și Finanțelor elaborează și emite norme și reglementări în domeniul contabilității, planul de conturi general, modelele situațiilor financiare, registrele și formularele comune privind activitatea financiară și contabilă, normele metodologice privind întocmirea și utilizarea acestora.”, s-a emis Ordinul ministrului finanțelor publice nr.1802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, care la art.1 prevede:

“Se aprobă Reglementările contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, cuprinse în anexa care face parte integrantă din prezentul ordin.”

Astfel, trebuie invocat și faptul că reglementările contabile în vigoare, respectiv Capitolul 2 Dispoziții și principii generale Secțiunea 2.4 Principii generale de raportare financiară, pct.57 din Ordinul ministrului finanțelor publice nr.1802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, precizează:

“(1) Contabilizarea și prezentarea elementelor din bilanț și din contul de profit și pierdere ținând seama de fondul economic al tranzacției sau al angajamentului în cauză. 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.

(2) Evenimentele și operațiunile economico-financiare trebuie evidențiate în contabilitate așa cum acestea se produc, în baza documentelor justificative. Documentele justificative 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.

(3) Forma juridică a unui document trebuie să fie în concordanță cu realitatea economică. Atunci când există diferențe între fondul sau natura economică a unei operațiuni sau tranzacții și forma sa juridică, entitatea va înregistra în contabilitate aceste operațiuni, cu respectarea fondului economic al acestora.

(...)

(5) Entitățile au obligația ca la întocmirea documentelor justificative și la contabilizarea operațiunilor economico-financiare să țină seama de toate informațiile disponibile, astfel încât să fie extrem de rare situațiile în care natura economică a operațiunii să fie diferită de forma juridică a documentelor care stau la baza acestora.”

Ori acest articol consacra, 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 art.14 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care arată:

“Prevalența conținutului economic al situațiilor relevante din punct de vedere fiscal

(1) Veniturile, alte beneficii și elemente patrimoniale sunt supuse legislației fiscale indiferent dacă sunt obținute din acte sau fapte ce îndeplinesc sau nu cerințele altor dispoziții legale.

(2) Situațiile de fapt relevante din punct de vedere fiscal se apreciază de organul fiscal în concordanță cu realitatea lor economică, determinată în baza probelor administrate în condițiile prezentului cod. Atunci când există diferențe între fondul sau natura economică a unei operațiuni sau tranzacții și forma sa juridică, organul fiscal apreciază aceste operațiuni sau tranzacții, cu respectarea fondului economic al acestora.

(3) Organul fiscal stabilește tratamentul fiscal al unei operațiuni având în vedere doar prevederile legislației fiscale, tratamentul fiscal nefiind influențat de faptul că operațiunea respectivă îndeplinește sau nu cerințele altor prevederi legale.”

Astfel, argumentele prezentate de societatea contestatară nu sunt de natură să modifice constatările organelor de inspecție fiscală, în condițiile în care nu sunt susținute de documente justificative care să constituie izvorul material al pretențiilor deduse contestației.

Incidente speței sunt și prevederile art.276 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care stipulează:

“(1) În soluționarea contestației organul competent verifică motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal.

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

Potrivit doctrinei, se reține că încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, principiul fiind consfințit de art.249 “*cel ce face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească, în afară de cazurile anume prevăzute de lege*” și art.250 “*dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrișuri [...]*” din Legea nr.134/2010

privind Codul de procedură civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Având în vedere cele de mai sus, întrucât contestatara 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 contestatarei.

Față de prevederile legale și având în vedere că la dosarul cauzei nu au fost prezentate documente din care să rezulte o situație contrară față de constatările organelor de inspecție fiscală iar, argumentele prezentate nu sunt de natură a proba că activitatea sponsorizată se încadrează în prevederile Legii nr.32/1994 privind sponsorizarea, obiectul sponsorizării neputând fi verificabil, se vor menține ca legale constatările organelor de inspecție fiscală cu privire la faptul că nu au acceptat ca societatea să scadă din impozitul pe profit datorat, suma de ... lei, motiv pentru care, în baza prevederilor art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, coroborate cu prevederile pct.11.1 lit.a) din Ordinul președintelui A.N.A.F. nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit cărora: *“Contestația poate fi respinsă ca: a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezente în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat.”*, se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată SC ... SRL pentru impozitul pe profit stabilit suplimentar în sumă de ... lei.

B. Referitor la impozitul pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice în sumă de ... lei, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara este investită să se pronunțe dacă organele de inspecție fiscală în mod legal au considerat suma de ... lei ridicată de asociatul societății din casieria societății, o distribuie în bani efectuată de o persoană juridică unui participant la acea persoană juridică, în condițiile în care nu a fost decontată și nu au fost prezentate în susținere documente justificative.

În fapt, conform Raportului de inspecție fiscală nr.F-HD .../28.09.2016, SC ... SRL a înregistrat la data de 31.12.2015 în soldul debitor al contului 461 “Debitori diverși” suma de ... lei, constatându-se că în componența acestui sold este cuprinsă suma de ... lei, reprezentând contravaloarea partidei deschisă pe numele administratorului respectiv, înregistrarea rezultatelor inventarierii casieriei la data de 30.11.2015, fapt reținut de către doamna X, în calitate de asociat unic și administrator.

Conform fișei contului 461 “Debitori diverși”:

- în luna iunie 2015, societatea a transferat din contul 473 “Decontări din operațiuni în curs de clarificare” suma de ... lei, reprezentând “Debitori - X”;

- în luna decembrie 2015, societatea a transferat din contul 542 “Avansuri de trezorerie” suma de ... lei, reprezentând “trecere pe debitori X”.

Suma de ... lei existentă în soldul contului 461 “Debitori diverși” este evidențiată atât în bilanța de verificare la data de 31.12.2015, precum și în Situațiile financiare anuale la data de 31.12.2015 și în Situațiile semestriale la data de 30.06.2016.

Organele de inspecție fiscală au considerat că suma de ... lei ridicată de asociatul societății, doamna X, din casieria societății și nedecontată, pentru care nu au putut fi prezentate în susținere documente justificative, reprezintă venituri din dividende, respectiv o distribuire în bani efectuată de o persoană juridică unui participant la acea persoană juridică, așa cum prevede art.7 alin.(1) pct.12 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal și art.7 pct.11 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal.

Prin contestația formulată, petenta susține că ridicările de numerar au fost utilizate pentru plata unor avansuri, fiind prezentate documente justificative de plată pentru suma de ... lei și care, contrar prevederilor legale privind exercitarea rolului activ al organului fiscal și forța probantă a documentelor justificative și evidențelor contabile, nu au fost luate în considerare de către organele de inspecție fiscală.

De asemenea, susține că motivul invocat de către organele de inspecție fiscală și anume, reflectarea acestora în evidența contabilă s-a realizat în afara perioadei supuse inspecției fiscale, nu reprezintă o justificare a reîncadrării sumei de ... lei în categoria dividendelor și implicit, pentru stabilirea impozitului suplimentar.

În drept, prevederile art.11 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare pentru perioada supusă soluționării:

“Prevederi speciale pentru aplicarea Codului fiscal

(1) La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unui tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției.”

Se reține că, la stabilirea unui impozit, autoritățile fiscale pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al acesteia.

La art.7 alin.(1) punct 12 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se prevede că:

“Definiții ale termenilor comuni

(1) În înțelesul prezentului cod, termenii și expresiile de mai jos au următoarea semnificație: (...)

12. dividend - o distribuire în bani sau în natură, efectuată de o persoană juridică unui participant la persoana juridică, drept consecință a deținerii unor titluri de participare la acea persoană juridică, (...).

Se consideră dividend din punct de vedere fiscal și se supune aceluiași regim fiscal ca veniturile din dividende:(...)

- suma plătită de o persoană juridică pentru bunurile sau serviciile furnizate în favoarea unui participant la persoana juridică, dacă plata este făcută de către persoana juridică în folosul personal al acestuia”.

În conformitate cu prevederile art.67 alin.(1) din același act normativ:

“(1) Veniturile sub formă de dividende, inclusiv sume primite ca urmare a deținerii de titluri de participare la fondurile închise de investiții, se impun cu o cotă de 16% din suma acestora. Obligația calculării și reținerii impozitului pe veniturile sub formă de dividende revine persoanelor juridice odată cu plata dividendelor către acționari sau asociați. Termenul de virare a impozitului este până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care se face plata (...)”

Din analiza prevederilor legale mai sus enunțate se reține că legiuitorul a prevăzut că dividendele reprezintă o distribuție în bani efectuată de persoana juridică unui deținător de acțiuni sau părți sociale drept consecință a deținerii unor titluri de participare la acea persoană juridică.

Analizând informațiile rezultate din documentele existente la dosarul cauzei în legătură cu suma de ... lei evidențiată prin rulajul debitor al contului 461 “Debitori diverși” cu soldul la 31.12.2015, se rețin următoarele:

În exercitarea rolului său activ, 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, așa cum susține societatea prin contestația formulată, dar în același timp este cel mai în măsură să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege, fiind obligat să aplice unitar prevederile legislației fiscale și să stabilească corect, creanțele fiscale datorate bugetului general consolidat.

Conform prevederilor art.72 “Forța probantă a documentelor justificative și evidențelor contabile” din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

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

De asemenea, potrivit prevederilor art.55 alin.(2) lit.a) din același act normativ:

“Pentru determinarea stării de fapt fiscale, organul fiscal, în condițiile legii, administrează mijloace de probă, putând proceda la:

a) solicitarea informațiilor, de orice fel, din partea contribuabilului/plătitorului și a altor persoane; (...)”

Astfel, prin Nota explicativă (anexa nr.26 la Raportul de inspecție fiscală), doamna X în calitate de asociat unic și administrator, a specificat faptul că în

componenta contului 461 "Debitori diverși" este cuprinsă suma de ... lei, reprezentând contravaloarea partidei deschisă pe numele administratorului respectiv, înregistrarea rezultatelor inventarierii casieriei la data de 30.11.2015.

Conform fișei contului 461 "Debitori diverși":

- în luna iunie 2015, societatea a transferat din contul 473 "Decontări din operațiuni în curs de clarificare" suma de ... lei, reprezentând "Debitori - X";
- în luna decembrie 2015, societatea a transferat din contul 542 "Avansuri de trezorerie" suma de ... lei, reprezentând "trecere pe debitori X", suma de ... lei, parte componentă a totalului de ... lei, existentă în soldul contului 461 "Debitori diverși" este evidențiată atât în bilanța de verificare la data de 31.12.2015, precum și în Situațiile financiare anuale la data de 31.12.2015 și în Situațiile semestriale la data de 30.06.2016.

În scopul de a justifica sumele de bani retrase din societate, petenta a prezentat organelor de inspecție fiscală:

- Anteccontract de vânzare-cumpărare nr.../16.11.2015, încheiat între Y, în calitate de promitent-vânzător și SC ... SRL, în calitate de promitent-cumpărător, având ca obiect: "spațiu comercial în suprafață de 130 mp imobil situat în Vulcan, (...) cât și terenul aferent întabulat în suprafață de 65mp."

La capitolul III se arată: "Contractul de vânzare-cumpărare având ca obiect vânzarea, respectiv cumpărarea imobilelor descrise la art.II se va încheia cel târziu la data de 15 octombrie 2016."

La capitolul IV se menționează: "Prețul de vânzare al imobilelor prin prezentul anteccontract este de ... lei plătit până la data autentificării contractului de vânzare-cumpărare. Pentru ca proprietarul să țină liber pentru vânzare obiectul contractului, s-a stabilit ca promitentul-cumpărător să plătească la data semnării contractului, o arvună de ... lei, sumă care se va pierde în cazul în care promitentul-cumpărător renunță să încheie contractul de vânzare-cumpărare (...)."

- Anteccontract de vânzare-cumpărare nr.../21.12.2015, încheiat între Z, în calitate de promitent-vânzător și SC ... SRL, în calitate de promitent-cumpărător, având ca obiect: "cota de 1/4 parte din terenul fânaș în suprafață totală de 5.146 mp, situat în intravilanul municipiului Petroșani (...) și imobile situate în municipiul Petroșani, (...)."

La capitolul III se arată: "Contractul de vânzare-cumpărare având ca obiect vânzarea, respectiv cumpărarea imobilelor descrise la art.II se va încheia cel târziu la data de 21 decembrie 2017."

La capitolul IV se menționează: "Prețul de vânzare al imobilelor prin prezentul anteccontract este de ... lei plătit până la data autentificării contractului de vânzare-cumpărare. Pentru ca proprietarul să țină liber pentru vânzare obiectul contractului, s-a stabilit ca promitentul-cumpărător să plătească în termen de 30 de zile de la semnarea anteccontractului, adică până la cel mai târziu în data de 21 ianuarie 2016, o

arvună de ... lei, sumă care se va pierde în cazul în care promitentul-cumpărător renunță să încheie contractul de vânzare-cumpărare (...)

Se reține că, pentru a nu fi considerate sumele de bani ridicate de doamna X, din casieria societății, ca fiind efectuate în scopul personal al administratorului și asociatul societății și asimilate de către organele de inspecție fiscală ca distribuiri de dividende, societatea contestatară trebuia să demonstreze utilizarea acestora în scopul desfășurării activității economice a societății.

Din analiza documentelor puse la dispoziție, s-a constatat că în perioada supusă inspecției fiscale, din contul 461“Debitori diverși - X”, nu s-au efectuat plățile prevăzute în Anteconcontractele de vânzare-cumpărare nr.../16.11.2015 și nr.../21.12.2015, fapt care rezultă din rulajele contului și pentru al cărui sold debitor, administratorul și asociatul societății, doamna X, și-a asumat răspunderea, prin evidențierea acestuia în Situațiile financiare anuale an 2015 și semestriale an 2016, precum și așa cum rezultă din Declarația dată de către administrator, în conformitate cu prevederile art.30 din Legea Contabilității nr.82/1991, anexă la Bilanț an 2015.

Prin Declarație, doamna X a declarat:

“- situațiile financiare anuale oferă o imagine fidelă a poziției financiare, a performanței financiare și a celorlalte informații referitoare la activitatea desfășurată; (...)

- documentele ce au stat la baza înregistrărilor contabile aferente exercițiului financiar 2015 sunt autentice și reflectă tranzacții reale;

- ... SRL nu deține cu titlul de proprietate, bunuri materiale, titluri de valoare, numerar sau alte drepturi care să nu fi fost recunoscute în contabilitatea proprie a acesteia sau față de care să nu fi fost efectuate înregistrări în contabilitate;

- ... SRL nu are datorii, angajamente sau alte obligații față de terți sau presupuși ai acesteia care să nu fi fost recunoscute în contabilitatea proprie sau față de care să nu fi fost efectuate înregistrări în contabilitate;

- ... SRL nu a efectuat operațiuni sau acte de comerț, indiferent de forma acestora, care să nu fi fost recunoscute în contabilitatea proprie sau față de care să nu fi fost efectuate înregistrări în contabilitate, în conformitate cu legile române; (...)

- situația datoriilor către terți este evidențiată în situațiile financiare la 31.12.2015 și evidențiată pe termene de exigibilitate. Aceasta reprezintă realitatea față de care îmi asum responsabilitatea privind justetea și exactitatea înregistrărilor din contabilitatea proprie a ... SRL și față de declarațiile din bilanț”.

De asemenea, așa cum s-a reținut în anteconcontractele de vânzare-cumpărare, termenul de finalizare era luna octombrie 2016 și respectiv, decembrie 2017.

Având în vedere cele de mai sus, se reține că, în mod legal organele de inspecție fiscală au considerat că suma de ... lei ridicată de asociatul societății, doamna X, din casieria societății și nedecontată, reprezintă venituri din dividende, respectiv o distribuție în bani efectuată de o persoană juridică unui participant la

acea persoană juridică, așa cum prevede art.7 alin.(1) pct.12 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Invederăm că, potrivit jurisprudenței naționale, prin Decizia nr.../2014 - Dosar nr.../2010, Curtea de Apel Timișoara - Secția de contencios administrativ și fiscal, a statuat că, dacă sumele plătite în favoarea unui acționar sau asociat sunt efectuate în scopul personal al acestuia, atunci suma respectivă este tratată ca dividend, adică, ca o distribuție de bani efectuată către un participant la persoana juridică în baza calității sale de asociat - administrator.

Referitor la documentele olografe care confirmă în opinia petentei justificarea predării a diverse sume de bani către partenerii contractuali conform celor două antecontracte, sume care nu au fost înregistrate în evidența contabilă pe motivul nefinalizării tranzacțiilor, nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației, atâta timp cât Antecontractele de vânzare-cumpărare nr.../16.11.2015 și nr.../21.12.2015 și documentele olografe de transmitere a sumelor de bani nu au fost reflectate în situațiile financiare anuale ale societății aferente anului 2015 (în interiorul perioadei supuse inspecției fiscale) precum și faptul că, la art.6 din Legea contabilității nr.82/1991, legiuitorul a reglementat în mod expres situația în care:

“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;”

Ca urmare, 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 contabilității nr.82/1991:

“(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 Ordinul ministrului finanțelor publice nr.1802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, care la art.1 prevede:

“Se aprobă Reglementările contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, cuprinse în anexa care face parte integrantă din prezentul ordin.”

Astfel, trebuie invocat și faptul că reglementările contabile în vigoare, respectiv Capitolul 2 Dispoziții și principii generale Secțiunea 2.4 Principii generale de raportare financiară, pct.53 alin.(1) și pct.57 alin.(1) și alin.(2) din Ordinul ministrului finanțelor publice nr.1802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor

contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, precizează:

Pct.53 *“(1) Principiul contabilității de angajamente. Efectele tranzacțiilor și ale altor evenimente sunt recunoscute atunci când tranzacțiile și evenimentele se produc (și nu pe măsură ce numerarul sau echivalentul său este încasat sau plătit) și sunt înregistrate în contabilitate și raportate în situațiile financiare ale perioadelor aferente.(...)”*

Pct.57 *“(1) Contabilizarea și prezentarea elementelor din bilanț și din contul de profit și pierdere ținând seama de fondul economic al tranzacției sau al angajamentului în cauză. 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.*

(2) Evenimentele și operațiunile economico-financiare trebuie evidențiate în contabilitate așa cum acestea se produc, în baza documentelor justificative. Documentele justificative 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. (...)

Astfel, argumentele prezentate de societatea contestatară nu sunt de natură să modifice constatările organelor de inspecție fiscală, în condițiile în care nu sunt susținute de documente justificative care să constituie izvorul material al pretențiilor deduse contestației.

Incidente speței sunt și prevederile art.276 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care stipulează:

“(1) În soluționarea contestației organul competent verifică motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal.

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

Potrivit doctrinei, se reține că încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, principiul fiind consfințit de art.249 *“cel ce face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească, în afară de cazurile anume prevăzute de lege”* și art.250 *“dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrieri [...]”* din Legea nr.134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Având în vedere cele de mai sus, întrucât contestatară 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 contestatarei.

Față de cele ce preced, prevederile legale incidente în cauză, faptul că argumentele de fapt și de drept aduse nu sunt de natură să infirme constatările organelor de inspecție fiscală, se reține că în mod legal organul de inspecție fiscală a încadrat suma de ... lei ca fiind dividende distribuite, cărora le corespunde un impozit de ... lei, rezultând astfel dividende brute în sumă de ... lei, motiv pentru care, în baza prevederilor art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, coroborate cu prevederile pct.11.1 lit.a) din Ordinul președintelui A.N.A.F. nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit cărora: *“Contestația poate fi respinsă ca: a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezente în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat”*, se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată, pentru impozitul pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice în sumă de ... lei.

Având în vedere cele arătate și în temeiul prevederilor art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile punctului 11.1 lit.a) și lit.c) din Ordinul președintelui A.N.A.F. nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se

DECIDE:

1. Respingerea ca fără obiect a contestației formulată de **SC ... SRL Petroșani** pentru capătul de cerere privind dobânzile și penalitățile de întârziere, accesorii aferente obligațiilor fiscale principale stabilite prin Decizia de impunere nr.F-HD .../28.09.2016 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, emisă de către organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. Hunedoara - Activitatea de inspecție fiscală.

2. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de **SC ... SRL Petroșani** împotriva Deciziei de impunere nr.F-HD .../28.09.2016 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, emisă de către organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. Hunedoara - Activitatea de inspecție fiscală, cu privire la suma de ... lei, reprezentând:

- ... lei - impozit pe profit
- ... lei - impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice.

Prezenta decizie se comunică la:

- SC ... SRL Petroșani
- A.J.F.P. Hunedoara - Inspecție fiscală, cu respectarea prevederilor pct.7.6. din Ordinul președintelui A.N.A.F. nr.3741/2015.

Decizia este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată potrivit prevederilor legale la Tribunalul Hunedoara sau Tribunalul Timiș, în termen de 6 luni de la primirea prezentei.

DIRECTOR GENERAL,