

DECIZIE NR. 1891/2021
privind soluționarea contestației formulate de
societatea XXX,
înregistrată la D.G.R.F.P. XX sub nr.

Serviciul Soluționare contestații 1 din cadrul D.G.R.F.P. XXX a fost sesizat de Administrația Județeană a Finanțelor Publice XX, prin adresa înregistrată la D.G.R.F.P. XX sub nr., cu privire la contestația formulată de societatea XXX, CUI, cu sediul în localitatea XXX, str., nr., jud. XXX și sediul procedural ales la avocat „XXX” în localitatea XXX, str., nr., jud.XX.

Contestația a fost înregistrată la A.J.F.P. XXX în data de 17.08.2021 sub nr. XX-....., este semnată de Societatea Civilă de Avocați “XXX” prin avocat XX, pentru care a fost depusă împuternicirea avocațială în original - nr.

Acțiunea în procedură prealabilă a fost formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane juridice nr....., emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.....

Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane juridice nr....., s-au stabilit creanțe fiscale în sumă totală de..... lei, reprezentând:

- impozit pe profit în sumă de lei;
- TVA în sumă de lei.

Obiectul contestației formulate de societatea XXX îl reprezintă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane juridice nr....., în ceea ce privește impozitul pe profit suplimentar stabilit, aferent bazei impozabile suplimentare în sumă de lei, d.c. lei **cheltuieli cu dobânda achitată instituțiilor financiare și lei cheltuieli cu sponsorizarea XX și ASOCIAȚIEI YY**, efectuate în perioada iunie 2017 - septembrie 2020.

Prin Adresa nr.XX/07.10.2021, Serviciul Soluționare Contestații din cadrul D.G.R.F.P. XX a solicitat A.J.F.P. XXX - A.I.F. calcularea impozitului pe profit aferent bazei impozabile în sumă de:

a. lei - cheltuiala cu dobândă achitată instituțiilor financiare, aferentă ponderii împrumuturilor cu titlu gratuit acordate de societatea contestatoare în baza contractelor de finanțare încheiate la 01.05.2017 cu XX SRL și YY, în calitate de beneficiari;

b. lei - cheltuieli cu sponsorizarea ASOCIAȚIEI XX și ASOCIAȚIEI YY, efectuate în perioada iunie 2017 - septembrie 2020, considerate nedeductibile fiscal de către organul de inspecție fiscală.

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679

Urmare Adresei de revenire nr.XX/18.11.2021, A.J.F.P. XXX - A.I.F. a calculat impozitul pe profit aferent bazei impozabile în sumă de:

a. lei - cheltuiala cu dobândă achitată instituțiilor financiare, aferentă ponderii împrumuturilor cu titlu gratuit acordate de societatea contestatoare în baza contractelor de finanțare încheiate la 01.05.2017 cu XX SRL și YY, în calitate de beneficiary - impozit profit -..... lei;

b. lei - cheltuieli cu sponsorizarea ASOCIAȚIEI XX și ASOCIAȚIEI YY, efectuate în perioada iunie 2017 - septembrie 2020, considerate nedeductibile fiscal de către organul de inspecție fiscal - lei.

Ca atare, D.G.R.F.P. XX, în considerarea art. 113 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, respectiv:

„(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. ”,

și având în vedere răspunsul A.J.F.P. XXX - A.I.F., se va investi cu soluționarea contestației formulate împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane juridice nr..... cu privire la impozitul pe profit în sumă de lei.

Față de data comunicării (data confirmării de primire prin semnătură) - **30.06.2021** - a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoanele juridice nr.....1, acțiunea în procedură prealabilă a fost formulată în termenul prevăzut de art. 270 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, fiind depusă în data de **12.08.2021**, înregistrată la AJFP XX sub nr.....

De asemenea, în temeiul art. 276 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, societatea contestată a solicitat **susținerea orală a contestației formulate**, procedură care a avut loc în data de **04.10.2021**, conform Minutei ședinței privind susținerea orală a contestației, aflată la dosarul cauzei.

Constatând că sunt îndeplinite condițiile prevăzute de art. 268, art. 269, art. 270 alin. (1) și art. 272 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, Serviciul Soluționare contestații din cadrul Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice XX este legal investit să se pronunțe asupra contestației formulate de petenta X XX

I. Prin contestația formulată, petenta face următoarele mențiuni:

Obiectul contestației

Petenta solicită:

(i)anularea în parte, ca netemincă și nelegală, a Deciziei de impunere privind obligații fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr....., emisă de Agenția Națională de

Administrare Fiscală - Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice XXX - Administrația Județeană a Finanțelor Publice XX, Activitatea de Inspecție Fiscală, în ceea ce privește impozitul pe profit suplimentar stabilit, aferent:

a) bazei impozabile suplimentare în suma lei reprezentând cheltuiala cu dobândă achitată instituțiilor financiare

și

b) bazei impozabile suplimentare în sumă de lei reprezentând cheltuieli cu sponsorizarea XX și ASOCIAȚIEI YY, efectuate în perioada iunie 2017 - septembrie 2020, sume considerate nedeductibile de către organul de inspecție fiscală;

(ii) anularea în parte, ca netemeinic și nelegal, a Raportului de inspecție fiscală nr. XX/29.06.2021, emis de Agenția Națională de Administrare Fiscală - Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice XXX - Administrația Județeană a Finanțelor Publice XX, Activitatea de Inspecție Fiscală, în limitele privitoare la sumele supra indicate.

Petenta face următoarea descriere a situației de fapt:

În fapt, în perioada 01.03.2021 - 18.06.2021, societatea contestatoare a fost supusă unei inspecții fiscale privind taxa pe valoare adăugată pentru perioada 01.07.2017 -31.12.2020, respectiv verificarea realității operațiunilor efectuate în sfera TVA și înscrise/declarate în deconturile de TVA precum și modul de evidențiere, calcul, declarare și plată a impozitului pe profit în perioada 01.07.2017-30.09.2020.

La finalizarea inspecției fiscale au fost emise Decizia de impunere nr.YY_311/29.06.2021 privind obligații fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice și Raportul de inspecție fiscală nr. XX/29.06.2021, prin care în sarcina XXX. au fost instituite obligații fiscale suplimentare, constând în:

- impozit pe profit suplimentar în sumă totală de lei, ca urmare a determinării unei baze impozabile stabilite suplimentar pentru perioada 01.07.2017-30.07.2020, constituită din:

a. lei - cheltuiala cu dobândă achitată instituțiilor financiare, aferentă ponderii împrumuturilor cu titlu gratuit acordate de societatea contestatoare în baza contractelor de finanțare încheiate la 01.05.2017 cu XX SRL și ACS X, în calitate de beneficiari;

b. lei - 50% din cheltuiala cu închirierea unor autovehicule, potrivit contractului de închiriere auto nr. încheiat cuXX SRL și actelor adiționale la acesta;

c. lei - cheltuieli cu sponsorizarea ASOCIAȚIEI XX și ASOCIAȚIEI YY, efectuate în perioada iunie 2017 - septembrie 2020, considerate nedeductibile fiscal de către organul de inspecție fiscală

- o diferență de TVA nedeductibilă fiscal în cuantum de lei, ca urmare a limitării dreptului de deducere la 50%, aferentă închirierii vehiculelor de la ABC SRL, pentru perioada iulie 2017 - decembrie 2020.

Motive privind nelegalitatea și netemeinicia obligațiilor fiscale stabilite în mod suplimentar în sarcina societății contestatoare

I.1. Nelegalitatea actelor fiscale contestate din perspectiva impozitului pe profit suplimentar, derivat din limitarea deductibilității cheltuielilor cu dobânzile aferente creditelor pe termen mediu/lung și contractelor de leasing contractate de societate.

Argumentele inspecției fiscale

Prin intermediul actului de impunere contestat, echipa de inspecție fiscală a majorat baza de impozitare a impozitului pe profit prin considerarea drept nedeductibil a unui procent din cheltuielile cu dobânzile achitate de societate pentru o serie de credite bancare pe termen mediu și lung, precum și în cadrul unor operațiuni de leasing, cu consecința stabilirii unui impozit pe profit suplimentar.

Motivul limitării deductibilității cheltuielilor cu dobânzile aferente operațiunilor de creditare menționate este reprezentat de faptul că, în perioada supusă inspecției fiscale, societatea a acordat împrumuturi, fără dobândă, către două entități: XX SRL și YY, iar:

- finanțarea fără dobândă a unor entități afiliate este contrară scopului pentru care s-a înființat și funcționează o societate comercială, aceasta neavând aptitudinea legală de a face gratuități.

- operațiunea de finanțare (punere la dispoziție cu titlu gratuit) fără dobândă a unor entități afiliate nu este efectuată în scopul desfășurării activității economice, în contextul în care contribuabilul a beneficiat de contracte de împrumut pentru care suportă costul (dobânda pentru leasing și credite bancare).

În drept, organul fiscal își întemeiază susținerile, la pag. 7, inițial pe dispozițiile art. 11 alin. (1) Cod fiscal, pentru ca mai apoi să renunțe la aceste prevederi, rămânând invocate prevederile, art. 19 și art. 25 Cod fiscal 2015.

În continuare petenta arată, în primul rând, că, din punctul de vedere al principiului libertății de gestiune, acordarea unor împrumuturi fără dobândă poate fi justificată din punct de vedere economic.

În al doilea rând, chiar dacă s-ar fi impus o reconsiderare, în temeiul prevederilor art. 11 Cod fiscal, aceasta ar fi trebuit efectuată în sensul recalificării împrumuturilor în împrumuturi cu dobândă și nu prin reconsiderarea în nedeductibile a unor cheltuieli suportate de societate în amonte.

Critica societății contestatoare privind tratamentul fiscal aplicat de către organul de inspecție fiscală:

1. Acordarea împrumuturilor fără dobândă este justificată prin prisma principiului libertății de gestiune

Prima facie, petenta evidențiază că, contrar celor reținute tranșant de către organul de inspecție fiscală, acordarea împrumuturilor către cele două entități menționate mai sus nu a fost lipsită de un interes economic al societății. Caracterul oneros al acestora nu poate fi apreciat doar din perspectiva strictă a percepției unei dobânzi pentru sumele împrumutate (abordare strictă care se pretează mai mult în cazul împrumuturilor acordate de către instituțiile de credit, bancare și nebancare). Contraprestația aferentă unui împrumut acordat fără dobândă este configurată de scopul urmărit prin acordarea acestuia, și care poate fi reprezentat și de intenția de a obține beneficii viitoare, chiar indirecte, sau de a asigura promovarea activității societății pe piață, în general, astfel cum a fost cazul în situația de față.

Ca atare, în cuprinsul punctului de vedere formulat cu privire la constatările din proiectul raportului de inspecție fiscală, s-a arătat pe larg care au fost motivele pentru care societatea a acordat cele două împrumuturi fără a stipula o dobândă, motive pe care petenta le redă în extenso, pentru a ușura munca organului de soluționare a contestației:

„Societatea X XX nu a acordat împrumuturi unor entități afiliate XX SRL și YY contrar scopului pentru care funcționează ci le-a acordat pentru urmărirea unei

anumite strategii care se potrivesc cel mai bine planului de dezvoltare a întregului Grup X de la acele momente.

a) Astfel, împrumutul acordat XX SRL a fost acordat și cu intenția de a dezvolta un modern magazin situat pe strada nr. 14, unde este chiar sediul social al X XX (spațiu comercial important pentru că în apropiere în câțiva ani se va construi Pasajul YYce asigură o mai bună legătură rutieră cu ambele părți ale orașului XXX (Nord și Sud) dar și cu infrastructura națională), dar care magazin să fie operat de firma împrumutată urmând ca suma să fie rambursată în timp din excedentul rezultat. Se precizează că până la momentul împrumutului XX SRL a operat în sistem de colaborare/franciză magazinul X de pe strada nr. 14, dar din rațiuni de costuri, până la implementarea proiectului de investiții în noul magazin operarea acestuia a fost preluată direct de către X XX urmând ca după stabilirea tuturor detaliilor să continue proiectul început.

b) Împrumutul acordat clubului sportiv YY a avut pe lângă o latură de susținere a sportului, în speță o echipă de volei feminin care a promovat rapid în Divizia Națională și a avut rezultate remarcabile și în Cupele Europene, și o latură economică ce a vizat indirect popularizarea brandului X, element care tot indirect a dus la creșterea cotei de piață în domeniul în care X XX a funcționat. Echipa de volei ulterior s-a retras din campionat și ulterior s-a și desființat (în urma unor decizii considerate incorecte de către Federația Română de Volei), dar acest fapt nu a putut fi previzionat încadrându-se în riscurile globale ale oricărei afaceri”.

Orice societate își poate elabora o politică proprie de pătrundere pe piața și de extindere a afacerilor sale, chiar și prin societate afiliate, iar autoritățile fiscale, în baza principiului libertății de gestiune, nu sunt îndreptățite să critice aceste decizii, fara a încălca dispozițiile constituționale relevante ale art. 135 alin. (1), care dispun ca „*Economia României este economie de piață, bazată pe libera inițiativă și concurență*”, și ale principiului libertății de gestiune, esențial în procesul de dezvoltare și conducere al unei afaceri.

Elementele de bază ale acestui principiu s-au cristalizat în mod pregnant în doctrina și practica franceze, consecvente opiniei conform căreia dreptul fiscal nu poate influența în mod direct decizia de gestiune. Principiul libertății de gestiune sau al nonmixtării în gestiune interzice administrației fiscale să evalueze în mod critic deciziile de gestiune ale întreprinderii, cum ar fi, de exemplu, opțiunea acesteia de a apela la un credit bancar cu dobândă fiscală deductibilă, deși ar fi avut fonduri proprii suficiente. În România, această situație s-a putut întâlni, spre exemplu, în perioada anilor 1993-1996, în cazul agenților economici care au apelat la credite pentru sectorul agricol, cu dobândă subvenționată până la 15%, și care au avut interes să contracteze credite cu dobândă de 34 ori sub rata inflației, chiar dacă aveau fonduri proprii suficiente.

De asemenea, în Franța, Consiliul de Stat a statuat că un contribuabil nu poate fi obligat să obțină din afacerile sale profitul maxim pe care l-ar fi permis condițiile concrete în care și-a desfășurat activitatea.

Este unanim admis că libertatea de gestiune presupune următoarele drepturi:

- dreptul contribuabilului de a-și diminua sarcina fiscală, prin evitarea creării de materie impozabilă;

Aceasta înseamnă că fiecare contribuabil beneficiază de libertatea de a alege între a realiza sau a nu realiza profit. Spre exemplu, în perioada de lansare a unui produs nou sau a lichidării unor stocuri, întreprinzătorul, deși ar putea vinde produsele la un preț superior costurilor aferente, decide să le vândă fără profit sau

chiar în pierdere, pentru a determina un anumit interes al cumpărătorilor, pentru ași promova marca, pentru a fixa imaginea produsului în comportamentul consumatorului etc. Cu toate că se recunoaște libertatea comercianților de a negocia liber prețul, cu excepția cazurilor expres prevăzute de lege. Curtea Supremă de Justiție, secția contencios administrativ, a arătat, în decizia nr. 2/20011, că vânzarea sub prețul de achiziție „are un caracter excepțional, nefiind de conceput într-o conduită comercială uzuală să se vândă cu mai puțin decât sa cumpărat, rațiunea actului comercial fiind prin definiție obținerea unui profit”. În motivarea deciziei, Curtea a mai arătat că „în cauză, nu s-a invocat și nici nu rezultă din probele administrate existența vreunor circumstanțe speciale care să fi pus societatea reclamantă în situația forțată de a vinde lună de lună mai ieftin decât prețul cu care a achiziționat produsele vândute. Dimpotrivă, rezultă că aceasta a fost practica constantă timp de doi ani, ceea ce pune sub semnul unei totale îndoieli seriozitatea prețului înscris în contracte e «de colaborare» încheiate cu partenerul contractual. Instanța reține că prețurile înscrise în contractele încheiate cu beneficiarul materiei prime (porumbul) nu sunt cele reale, urmărinduse de fapt diminuarea bazei de impozitare”.

- dreptul de a opta în favoarea soluției care generează cel mai mic impozit

Spre exemplu, contribuabilul/întreprinzătorul are libertatea de a angaja cheltuielile pe care le dorește, chiar dacă ar fi putut obține același rezultat cu cheltuieli mai mici, prin alte mijloace. Legislația românească privitoare la impozitul pe profit a adoptat regula conform căreia sunt deductibile fiscal numai cheltuielile care au folosit efectiv la obținerea veniturilor. Dreptul pe care-l analizăm nu vine în contradicție cu aceste norme, deoarece se reflectă numai la nivelul (mărimea) unei cheltuieli necesare obținerii venitului; spre exemplu, folosirea unei stufe de calitate și preț superioare pentru obținerea unor confecții.

- dreptul de a greși

Este admis că, în afaceri, fiecare întreprinzător are dreptul imprescriptibil de a face erori, de a se implica în afaceri inerente soldate cu pierderi, rezultate economice negative etc. Dreptul nostru pozitiv s-a manifestat în câteva rânduri împotriva acestui principiu. Spre exemplu, O.G. nr. 15/19962 îi obliga pe exportatori să repatrieze valuta într-un termen fix, în raport cu zona geografică în care se găsește clientul, în caz contrar fiind obligați la plata de penalități. În condițiile concrete ale unor piețe afectate de blocajul financiar, exporturi către piețe în care marfa nu este încă bine cunoscută etc, oamenii de afaceri ar putea aprecia drept performanță chiar și repatrierea cu întârziere sau doar a unei părți din suma facturată. Faptul că din rațiuni valutare sau edictat reglementări ce contravin principiilor libertății comerțului și al libertății de gestiune ar trebui să aibă un caracter excepțional și să nu ducă la normalizarea unor reguli care să lezeze drepturi ce constituie conținutul principiului libertății de gestiune.

Având în vedere aspectele menționate mai sus, care exprimă poziția de câteva zeci de ani a doctrinei și a jurisprudenței din statele cu tradiție în domeniul fiscal, răspunsul organului fiscal la cele evidențiate în cuprinsul punctului de vedere de către societate este în totală contradicție cu tendința evolutivă a dreptului fiscal român, care nu mai impune stabilirea unui raport strict și direct între elementele care configurează situația fiscală a unui contribuabil, dar și cu jurisprudența CJUE în materie fiscală, din care rezultă necesitatea existenței unei legături economice cu activitatea în general a unui contribuabil și nu neapărat cu o operațiune/venit clar identificat(ă) din aval.

Contrar celor menționate de către echipa de inspecție fiscală (Cap. VI din RIF)
-„*rațiunile care au contribuit la acordarea acestor împrumuturi trebuie să urmărească un scop direct de profitabilitate a societății verificate*”- profitabilitatea nu reprezintă rezultatul unor decizii economice predeterminate, economia liberă de piață și cadrul concurențial comportând un inevitabil drept de a greși.

2. Tratatul fiscal aplicat de organul de inspecție fiscală nu are suport legal
Astfel cum rezultă din cuprinsul actelor de control contestate, din rațiuni de comoditate probabil, organul fiscal a procedat la limitarea cheltuielilor cu dobânzile aferente creditelor pe termen mediu și lung/contractelor de leasing, stabilind, la nivel teoretic, o legătură între acestea și împrumuturile fără dobândă acordate celor două entități menționate mai sus.

Acest tratament este unul greșit și contrar reglementărilor în vigoare, inclusiv abordării la nivelul internațional, aplicabile împrumuturilor fără dobândă acordate între entități afiliate.

Apoi, greșita abordare a organelor de inspecție fiscală rezultă și încercarea forțată și neprobată de a stabili o legătură între cheltuielile cu dobânda suportate de către societate și împrumuturile acordate de către societate.

Petenta se întrebă care ar fi fost abordarea organului de control în cazul în care societatea nu ar fi înregistrat cheltuieli cu dobânzile.

2.1. Abordarea corectă ce trebuia urmată de inspecția fiscală este cea dispusă de dispozițiile legale privind desfășurarea tranzacțiilor dintre entitățile afiliate la pret de piață, astfel:

Art. 11 alin. (4) Cod fiscal: *„Tranzacțiile între persoane afiliate se realizează conform principiului valorii de piață. În cadrul unei tranzacții, al unui grup de tranzacții între persoane afiliate, organele fiscale pot ajusta, în cazul în care principiul valorii de piață nu este respectat, sau pot estima, în cazul în care contribuabilul nu pune la dispoziția organului fiscal competent datele necesare pentru a stabili dacă prețurile de transfer practicate în situația analizată respectă principiul valorii de piață, suma venitului sau a cheltuielii aferente rezultatului fiscal oricăreia dintre părțile afiliate pe baza nivelului tendinței centrale a pieței.*

Procedura de ajustare/estimare și modalitatea de stabilire a nivelului tendinței centrale a pieței, precum și situațiile în care autoritatea fiscală poate considera că un contribuabil nu a furnizat datele necesare stabilirii respectării principiului pentru tranzacțiile analizate se stabilesc potrivit Codului de procedură fiscală. La stabilirea valorii de piață a tranzacțiilor desfășurate între persoane afiliate se folosește metoda cea mai adecvată dintre următoarele:

- a) metoda comparării prețurilor;*
- b) metoda cost plus;*
- c) metoda prețului de revânzare;*
- d) metoda marjei nete;*
- e) metoda împărțirii profitului;*

f) orice alta metodă recunoscută în Liniile directe privind prețurile de transfer emise de către Organizația pentru Cooperare și Dezvoltare Economică pentru societățile multinaționale și administrațiile fiscale, cu amendamentele/modificările și completările ulterioare.

În aplicarea prezentului alineat se utilizează prevederile din Liniile directe privind prețurile de transfer emise de către Organizația pentru

Cooperare și Dezvoltare Economică pentru societățile multinaționale și administrațiile fiscale, cu amendamentele/modificările și completările ulterioare".

În aplicarea acestor dispoziții, Normele metodologice, preluând din Liniile Directoare ale OECD, reglementează la pct. 5(11) cu precizie de detaliu situația dobânzii aferente finanțărilor între societăți afiliate după cum urmează :

(11) Când un contribuabil acordă un împrumut/credit unei persoane afiliate sau atunci când acesta primește un astfel de împrumut/credit, indiferent de scopul și destinația sa prețul pieței pentru asemenea servicii este constituit din dobânda care ar fi fost agreată de persoane independente pentru astfel de servicii furnizate în condiții comparabile, inclusiv comisionul de administrare a creditului, respectiv împrumutului. În cazul serviciilor de finanțare între persoane afiliate, pentru alocarea veniturilor se analizează:

a) dacă împrumutul dat este în interesul desfășurării activității beneficiarului și a fost utilizat în acest scop;

b) dacă a existat o schemă de distribuție a profitului.

Încadrarea împrumutului în schema de distribuție a profitului se va efectua dacă la data acordării împrumutului nu se așteaptă în mod cert o rambursare a împrumutului sau dacă contractul conține clauze defavorabile pentru plătitor.

Atunci când se analizează cheltuielile/veniturile cu dobânda, trebuie luate în considerare: suma și durata împrumutului, natura și scopul împrumutului, garanția implicată, valuta implicată, riscurile de schimb valutar și costurile măsurilor de asigurare a ratei de schimb valutar, precum și alte circumstanțe de acordare a împrumutului.

Raportarea condițiilor de împrumut are în vedere ratele dobânzii aplicate în împrejurări comparabile și în aceeași zonă valutară de o persoană independentă. De asemenea, trebuie să se țină seama de măsurile pe care persoanele independente le-ar fi luat pentru a împărți riscul de schimb valutar, de exemplu: clauze care mențin valoarea împrumutului în termeni reali, încheierea unui contract de acoperire a riscului valutar sau pentru plata la termen pe cheltuielile împrumutatorului.

În cazul dobânzilor aferente furnizorilor de bunuri și de servicii este necesar să se examineze dacă costul dobânzii reprezintă o practică comercială obișnuită sau dacă părțile care fac tranzacția cer dobândă acolo unde, în tranzacții comparabile, bunurile și serviciile sunt transferate reciproc. Aceste elemente de analiză se au în vedere și la alte forme de venituri sau costuri asimilate dobânzilor."

În consecință, inspecția fiscală ar fi trebuit să recalculeze volumul veniturilor impozabile ale societății, aplicând la sumele împrumutate o rată a dobânzii, în loc să calculeze o așa-zisă dobânda achitată către instituții de credit care revine împrumuturilor acordate cu titlu gratuit.

Aplicarea acestor dispoziții clare și precise era însă mai dificilă pentru organul de inspecție, care ar fi trebuit să justifice rata aplicabilă a dobânzii, raportat la criteriile indicate de către Normele metodologice și Liniile directoare ale OECD, astfel ca acesta a preferat o variantă mai comodă, dar nelegală.

O altă posibilă explicație a acestei rezolvări „expeditivă” a fiscolei constă în aceea că, dacă proceda corect la societatea creditoare, era obligată să aplice dispozițiile Codului de procedură fiscală privind ajustarea reciprocă, în sens invers, la societățile finanțate (debitoare), respectiv la admiterea unei dobânzi fiscal deductibile la acestea, așa cum dispune art. 283 :

„(2) În cazul tranzacțiilor între persoane române afiliate, ajustarea/estimarea venitului sau cheltuielii uneia dintre persoanele afiliate,

efectuată de către organul fiscal competent pentru administrarea creanțelor datorate de respectiva persoană, este opozabilă și organului fiscal pentru administrarea creanțelor celeilalte persoane afiliate.

(3) Ajustarea/Estimarea se decide de organul fiscal competent prin emiterea deciziei de impunere pentru contribuabilul/plătitorul verificat în vederea evitării dublei impuneri, în cazul ajustării/estimării venitului/cheltuielii uneia dintre persoanele române afiliate „după rămânerea definitivă a deciziei de impunere în sistemul cailor administrative și judiciare de atac, organul fiscal competent pentru administrarea contribuabilului/plătitorului verificat emite decizia de ajustare/estimare.

(4) Decizia de ajustare/estimare se comunică atât celeilalte/celorlalte persoane Române afiliate, cât și organului fiscal competent pentru administrarea creanțelor datorate de cealaltă/celelalte persoană(e) română(e) afiliată(e) și este opozabilă organului fiscal numai dacă cealaltă/celelalte persoană(e) română(e) afiliată(e) a(u) aplicat prevederile alin. (5), efectuând corecțiile pentru evitarea dublei impuneri."

Chiar dacă pentru moment aceste societăți nu înregistrează activitate, cheltuielile deductibile cu dobânda se raportează în viitor și ar fi putut fi utilizate la diminuarea profitului lor impozabil, ceea ce fiscul a dorit să evite.

Dovadă a faptului că organul de inspecție fiscală a aplicat un tratament greșit o reprezintă și confuziile în argumentare din cuprinsul raportului de inspecție fiscală; „în cazul de față, contribuabilul verificat a beneficiat de contracte de împrumut pentru care suportă costul (dobânda pentru leasing și credite bancare) și a pus la dispoziție cu titlu gratuit sume de bani către entități, în fapt aceasta a doua operațiune (de gratuitate) nefiind efectuată în scopul desfășurării activității economice, fiind incidente prevederile art. 25 alin. (1) și al art. 19 alin. (1) din Legea nr. 227/2015 Codul fiscal".

Ori, în mod evident, cele care sunt raportate la scopul desfășurării activității economice sunt cheltuielile și nu veniturile, astfel cum rezultă, de altfel, din chiar denumirea marginală și obiectul reglementării art. 25 Cod fiscal „Cheltuieli".

2.2. Organul fiscal stabilește „ponderea finanțărilor gratuite (acordate) în total surse de finanțare atrase", stabilind totodată dobânda achitata către instituții de credit care revine împrumuturilor acordate cu titlu gratuit (Anexa IP 1 la Raportul de inspecție fiscală).

Stabilirea unei legături între sursele de finanțare atrase de societate și finanțările acordate de societate constituie un simplu exercițiu teoretic, deoarece banii, odată intrați în conturile X, se depersonalizează și nu se mai poate identifica sursa acestora, și anumite dacă finanțările acordate provin din credite sau din surse proprii de finanțare, cum sunt capitalul social, profitul nerepartizat etc.

În plus, din chiar cuprinsul constatărilor echipei de inspecție fiscală rezultă că de destinația finanțărilor contractate de către societate a este reprezentată de desfășurarea activității economice:

„Menționez faptul că X XX SRL are ca și obiect de activitate preponderentă comerțul cu produse, activitate care generează stocuri de mărfuri, creanțe de recuperat de la clienți, datorii către furnizori, imobilizări pentru desfășurarea activității (mașini, depozite etc), implicând totodată utilizarea unor surse de finanțare externe - credite bancare și leasinguri - care susțin activele circulante - clienți, stocuri etc. și activele imobilizate - utilaje, mașini, clădiri etc.

Pentru derularea activității societatea verificată are contractate credite bancare pe termen mediu/lung dar și contracte de finanțare în sistem leasing pentru achiziția mașinilor aflate în dotare (...)".

Petenta subliniază că, chiar dacă s-ar putea proba ca finanțările acordate provin din credite, acestea (sunt cu rate diferite de dobânda, iar calculele de ponderi, de medii, nu pot demonstra legătura dintre sumele intrate în societate cu titlu de finanțări atrase, cu identificarea dobânzilor aferente, și sumele ieșite din societate cu titlul de finanțări fără dobânda.

Acest „indicator” calculat de inspecția fiscală (dobânda achitată către instituții de credit care revine împrumuturilor acordate cu titlu gratuit) nu este consacrat în niciun act normativ sau în doctrina, constituind o inovație fără baza legală în Codul de procedură fiscală, care prevede, la art. 106, expres și limitativ, cazurile în care fiscalul poate proceda la impozitarea prin estimare. I

În considerarea celor de mai sus, petenta solicită să se ia act de faptul că organul de inspecție a stabilit, în mod nelegal, un impozit pe profit suplimentar prin limitarea deductibilității cheltuielilor cu dobânzile aferente creditelor pe termen mediu/lung și contractelor de leasing contractate de societate.

1.2. Nelegalitatea și netemeinicia actelor contestate din perspectiva impozitului pe profit suplimentar, stabilit ca urmare a infirmării caracterului deductibil al sumelor în cuantum total de lei, acordate cu titlu de sponsorizare în perioada iunie 2017 - septembrie 2020 entităților ASOCIAȚIA XX și ASOCIAȚIA YY,

În cuprinsul Deciziei de impunere pendinte contestate se menționează:

„În perioada iunie 2017 - septembrie 2020, societatea a considerat cheltuielile cu sponsorizarea deductibile fiscal în suma de lei. Din declarația privind relațiile de afiliere ale XXX se constată că societatea este afiliată cu două entități ce au beneficiat de sponsorizări, și anume: ASOCIAȚIA XX, CIF XX și ASOCIAȚIA YY, CIF YY.

Având în vedere că societatea verificată controlează direct cele două entități sponsorizate, organul de inspecție fiscală a stabilit ca și cheltuieli nedeductibile fiscal suma de lei, reprezentând cheltuieli cu sponsorizarea efectuate către entități afiliate și aflate sub controlul direct al contribuabilului, contrar prevederilor art. 25 alin.4 lit.i din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal coroborate cu prevederile art. 6 alin.1 lit.c din Legea nr. 32/1994 privind sponsorizarea.”

Astfel cum se precizează în Raportul de inspecție fiscală (pag. 11-12), organul de control a constatat că dl. YYY - administrator al XXX, cumulează și calitatea de membru fondator și președintele consiliului director/director executiv în cadrul celor două entități non profit sponsorizate - ASOCIAȚIA XXX CIF XX și ASOCIAȚIA YY CIF YY, considerente pentru care conchide că „în situația dată, XXX, prin Președintele consiliului de Administrație/administrator, domnul YYY, a participat direct la conducerea și controlul asociațiilor sponsorizate, acesta fiind totodată și membru fondator și președinte al consiliului director cu drept de vot în cadrul celor trei (presupunem că referirea la trei asociații reprezintă o eroare materială) asociații”.

În drept sunt invocate prevederile art. 25 alin. (4) lit. i) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, coroborate cu dispozițiile art. 6 lit. c) din Legea nr. 32/1994 privind sponsorizarea.

Conform raționamentului organelor de inspecție fiscală, relația de afiliere între două entități echivalează cu existența unui control direct, în accepțiunea art. 6

lit. c) Legea nr. 32/1994, iar împrejurarea că aceeași persoană fizică - în speță dl XXX a cumulat, pe de o parte, calitatea de administrator al societății contestatoare, iar pe de altă parte, calitatea de membru fondator și conducător al organelor executive (Președinte al Consiliului de conducere/ Director executiv) al Asociației Club X respectiv al Asociației XXX, ar atrage incidența prevederilor art. 6 lit.c) din Legea nr. 32/1994, cu consecința excluderii subscrisei de la beneficiile fiscale reglementate de același act normativ.

Învederăm că, discordant tezei acreditate de organele de inspecție fiscală, subscrisa nu conduce și nu controlează direct niciuna din cele două asociații non profit sponsorizate, dispozițiile art. 6 lit.c) din Legea n.32/1994 nefiind incidente în speță, din perspectiva considerentelor ce succed:

Conform dispozițiilor art. 6 lit. c) Legea nr. 32/1994 privind sponsorizarea: „Facilitățile prevăzute în prezenta lege nu se acordă în cazul: c) sponsorizării unei persoane juridice fără scop lucrativ de către o altă persoană juridică care conduce sau controlează direct persoana juridică sponsorizată”.

Din norma legală evocată de organele de inspecție fiscală rezultă că facilitatea fiscală prevăzută la art. 8 din același act normativ nu se acordă dacă sunt îndeplinite, în mod cumulativ, trei condiții:

- 1) sponsorizarea trebuie să fie efectuată de către o PERSOANĂ JURIDICĂ;
- 2) persoana juridică care efectuează sponsorizare trebuie să CONDUCĂ SAU SĂ CONTROLEZE persoana juridică sponsorizată;
- 3) conducerea sau controlul trebuie să fie exercitate în mod DIRECT.

Cu excepția împrejurării că sponsorizarea „Asociației X” și a „AsociațieiXXX” a fost efectuată de către o persoană juridică - respectiv de către societatea contestatoare - în speță nu sunt întrunite condițiile impuse de textul art.6 lit. c) Legea nr. 32/1994. |

XXX nu conduce și nici nu controlează cele două entități non-profit menționate mai sus, nedeținând nicio calitate în cadrul organelor executive ale asociațiilor în discuție: nu are calitatea de Președinte/membru al Consiliului de Conducere, și nici calitatea de Director executiv, astfel cum cu evidență rezultă actele constitutive și statutele „Asociației X” și ale „Asociației XXX”.

În lipsa unei definiții exprese a noțiunii de control sau conducere directă în cuprinsul art. 6 lit. c) din Legea nr. 32/1994, considerăm că sunt relevante definițiile înscrise la art. 25 alin. (4) Cod procedură fiscală din 2015 după cum urmează:

”a) control - majoritatea drepturilor de vot, fie în adunarea generală a asociați or unei societăți ori a unei asociații sau fundații, fie în consiliul de administrație al unei societăți ori consiliul director ai unei asociații sau fundații;

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

Or, câtă vreme subscrisa nici măcar nu este membră în aceste Asociații, nu se poate susține că XXX ar conduce sau exercita control direct asupra „Asociației X” sau „AsociațieiXXX”.

În sprijinul argumentelor arătate contestatara înțelege să se prevaleze de AUTORITATEA DE LUCRU JUDECAT a Sentinței civile nr., pronunțată în dosar nr. de către Tribunalul XX, rămasă definitivă prin Decizia civilă nr. a Curții de Apel XXX.

Petenta arată că, prin Sentința civilă nr., dată în soluționarea demersului judiciar înregistrat sub dosar nr., prin care petenta a solicitat jurisdicției de

contencios administrativ fiscal anularea Deciziei nr. emisă de către Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice XXX, Serviciul Soluționare Contestații 2, precum și anularea în parte, ca netemeinică și nelegală, a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.YY 31 din data de 26.04.2018 și a Raportului de inspecție fiscală nr.YY 29 din data de 26.04.2018 emise de către Agenția Națională de Administrare Fiscală, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice XXX, Administrația pentru Contribuabili Mijlocii Constituită la nivelul Regiunii XXX, Activitatea de Inspecție Fiscală pentru suma de lei, reprezentând impozit pe profit suplimentar, stabilit prin infirmarea facilității fiscale aferenta sponsorizărilor, instanța de fond a statuat în sensul că dispozițiile art. 6 lit.c) și art. 10 alin. (1) din Legea nr. 32/1994 de care s-a prevalat organul fiscal pentru a nu recunoaște subscrisei facilitățile fiscale aferente sponsorizării „Asociației Fermierilor X”, „Asociației X” și ale „Asociației XXX” în perioada 2012 - 2014 nu sunt aplicabile în speță.

Tribunalul XX, observând cu rigoare exigențele lit.c) apartenență art. 6 din Legea nr. 32/1994 (dispoziții în al căror perimetru legislativ a cantonat verificarea jurisdicțională, conformându-se expres îndrumărilor instanței de control judiciar din Decizia de casare nr. 1011/22.10.2020 pronunțată de Curtea de Apel XXX în cel dintâi ciclu procesual) a reținut că "neacordarea facilităților fiscale aferente sponsorizării este supusă condiției ca persoana JURIDICĂ care efectuează sponsorizarea să CONDUCĂ sau să CONTROLEZE persoana juridică sponsorizată, iar CONTROLUL să fie exercitat în mod DIRECT" și a înlăturat susținerile organelor fiscale în sensul că dl. XXX ar fi exercitat controlul direct asupra persoanelor juridice sponsorizate, conchizând că :

"Această condiție nu este întrunită în prezenta cauză, întrucât societatea reclamantă nu conduce și nu controlează cele trei entități non profit cărora le-a acordat sponsorizări. faptul că sponsorizarea a fost efectuată către persoane juridice de drept privat fără scop patrimonial, în care administratorul reclamantei este membru fondator nu are semnificația îndeplinirii condiției legale enunțate mai sus.

Din actele constitutive ale celor trei asociații fără scop lucrativ, „Asociația Fermierilor X”, „Asociația X” și „Asociația XXX” (...) rezultă că societatea X XX SRL nu deține calitatea de membru al asociațiilor pentru a putea, în cadrul adunărilor generale, să contribuie la formarea voinței asociative prin exprimarea dreptului de vot. Prin urmare, este exclusă teza conducerii asociațiilor de către societatea reclamantă” (pag 22 sentință).

În cuprinsul considerentelor decizorii ale actului jurisdicțional s-a statuat că " (...)notiunea de control indirect nu intră în ipoteza art. 6 lit. e) din Legea nr. 32/1994, respectivul text de lege făcând referire clară exclusiv la controlul direct exercitat de sponsorul persoană juridică asupra persoanei juridice fără scop lucrativ sponsorizate. Dispozițiile art. 6 lit. c) din Legea nr. 32/1994 sunt de strictă interpretare, dat fiind că instituie o excepție de la acordarea facilităților fiscale privind sponsorizările. Prin urmare, chiar dacă s-ar reține ipoteza controlării asociațiilor de către reclamantă prin intermediul administratorului său, o atare situație nu ar putea constitui temei de respingere a cererii reclamantei de acordare a facilităților fiscale aferente sponsorizărilor.

În al doilea rând, instanța constată că nu se poate reține existența unui astfel de control, întrucât, după cum rezultă din actele constitutive ale celor trei asociații

sponsorizate (...), dl. XXX nu este singura persoană care asigură conducerea asociațiilor și nici nu deține majoritatea drepturilor de vot în cadrul organelor de conducere ale asociațiilor" (pag. 23, alin.1 - 2 sentință). |

Referitor la argumentul organelor fiscale privind împrejurarea că persoana juridică ce a efectuat sponsorizarea este afiliată, în accepțiunea Codului fiscal, cu asociațiile beneficiare ale sponsorizării, instanța de fond a conchis, în acord cu îndrumările din decizia de casare a Curții de Apel XXX, că *"existența unei relații de afiliere între societatea reclamantă și respectivele asociații excede problematicii în litigiu, singurul aspect ce necesită a fi stabilit, din perspectiva textului de lege invocat de organul fiscal, fiind cel al existenței unui control direct al reclamantei asupra asociațiilor. Or, (...) un atare control este exclus a fi deținut de către societatea reclamantă, aceasta neavând posibilitatea legală de a dirija activitatea entităților sponsorizate"* (pag. 23. alin.4 sentință).

Petenta învederează că statuările obiectivate în corpul Sentinței civile nr., pronunțată de Tribunalul XX în dosar nr., rămasă definitivă prin Decizia civilă nr. a Curții de Apel XXX se impun în speța pendinte ca efect pozitiv al lucrului judecat.

În temeiul dispozițiilor art. 276 alin. (5) Cod procedură fiscală, coroborate cu prevederile pct. 9.12 din Instrucțiunile de aplicare a Titlului VIII din Codul de procedură fiscală, petenta solicită organului de soluționare competent să susțină oral contestația, sens în care solicită fixarea unui termen în vederea susținerii orale a contestației, cu comunicarea convocării reglementate de teza a 11-a a alin. (5) al art. 276 C.proc.fisc. cu cel puțin 5 zile anterior datei stabilite pentru susținerea orală a contestației precum și asigurarea accesului la toate probele ce au legătură cu soluționarea contestației fiscale.

În temeiul art. 276 alin. (4) C.proc.fisc, petenta își rezervă dreptul de a propune probe noi în susținerea contestației.

În considerarea tuturor argumentelor prevalate supra, se solicită să fie admisă contestația, astfel cum a fost formulată.

Petenta anexează următoarele:

(i)Decizia de impunere nr....., emisă de Agenția Națională de Administrare Fiscală - Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice XXX - Administrația Județeană a Finanțelor Publice XX, Activitatea de Inspecție Fiscală;

(ii)Raportul de inspecție fiscală nr.YY_....., emis de Agenția Națională de Administrare Fiscală - Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice XXX, Administrația Județeană a Finanțelor Publice XX, Activitatea de inspecție Fiscală;

(iii)Sentința civilă nr., pronunțată de Tribunalul XX în dosar nr. și extras de pe portalul instanțelor de judecată conținând dispozitivul Deciziei civile nr. a Curții de Apel XXX.

II. Societatea X XX SA a făcut obiectul unei inspecții fiscale parțiale privind impozitul pe profit pentru perioada 01.07.2017-30.09.2020. și TVA pentru perioada 01.07.2017-31.12.2020.

Cu privire la aspectele contestate, in Raportul de inspecție fiscală nr....., ce a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane juridice nr....., s-au consemnat următoarele:

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679

Cu privire la impozitul pe profit

II.A. Referitor la împrumuturile fără dobândă

1. Din documentele prezentate, organele de inspecție au constatat că XXX a înregistrat pe parcursul anului 2017, dar și în perioada următoare, anul 2018 - septembrie 2020, creante immobilizate (cont 2678) - reprezentând în fapt sume transferate în baza a doua contracte de finanțare încheiate în 01/05/2017 între XXX, în calitate de creditor, reprezentată de domnul YY și două entități XX SRL și YY, în calitate de beneficiari, finanțari (creditele) cu titlu gratuit.

Organele de inspecție precizează că începând cu anul 2016 și până în prezent cifra de afaceri a XX SRL este zero și din mai 2017 nu mai are angajați, iar YY este o asociație non profit având ca scop sprijinirea și promovarea popularizării sporturilor de echipă și individuale, organizarea de activități sportive etc.

Valoarea finanțării, conform contractelor prezentate, cu titlu gratuit, pentru XX SRL este de lei pentru o perioadă de la 01/05/2017 - 01/05/2027 iar pentru ASC X este de lei, pentru o perioadă de la 01/05/2017 - 01/05/2027, dar fără a se preciza data transferului sumelor de bani.

Organele de inspecție menționează faptul că X XX SRL are ca și activitate preponderentă comerțul cu produse, activitate care generează stocuri de marfuri, creante de recuperat de la clienți, datorii către furnizori, immobilizări pentru desfasurarea activității (masini, depozite etc) implicând totodată utilizarea unor surse de finanțare externe - credite bancare și leasinguri - care susțin activele circulante - clienți, stocuri etc și activele immobilizate - utilaje, masini, cladiri etc.

Pentru derularea activității societatea X SRL, are contractate credite bancare pe termen mediu/lung și scurt dar și contracte de finanțare în sistem leasing pentru achiziția masinilor aflate în dotare, aceste finanțări fiind purtătoare de dobanzi, dobanzi recunoscute de societate ca și deductibile fiscal la calculul impozitului pe profit.

Pe de altă parte, societatea verificată pune la dispoziție gratuit aceste sume de bani, (împrumut fără dobândă) către entitățile XX SRL și YY, acest fapt fiind contrar scopului pentru care s-a înființat și funcționează o societate comercială, aceasta neavând aptitudinea legală de a face gratuitati. Concomitent cu acordarea de împrumuturi gratuite, societatea atrage finanțări (credite bancare, leasing) pentru care plătește dobânda înregistrând astfel un cost pentru banii împrumutați.

În baza următoarele prevederi legale:

- Legea nr. 227/2015, art. 11 - Prevederi speciale pentru aplicarea Codului fiscal;

- Legea nr. 227/2015, art. 19 - Reguli generale;

- O.M.F.P. nr. 1802/2014 pct.57 - (1) ;

- Legea nr. 227/2015, art. 25 ;

organele de inspecție fiscală precizează că la stabilirea obligațiilor fiscale ale unui agent economic, trebuie să se aibă în vedere reflectarea conținutului economic al tranzacțiilor efectuate de aceasta, în acest scop putând să nu ia în considerare anumite tranzacții sau să reîncadreze forma acestora.

În cazul de față, organele de inspecție au constatat că, contribuabilul verificat a beneficiat de contracte de împrumut pentru care suportă costul (dobânda pentru leasing și credite bancare) și a pus la dispoziție cu titlu gratuit sume de bani către entități, în fapt acesta a două operațiuni (de gratuitate) nefiind efectuată în scopul

desfasurarii activitatii economice, fiind incidente prevederile art 25 alin (1) si ale art.19 alin (1) din Legea nr. 227/2015, Codul Fiscal.

Astfel, organul de inspectie a apreciat că societatea nu poate determina rezultatul fiscal considerand cheltuieli deductibile cheltuielile care nu sunt efectuate in scopul desfasurarii activitatii economice, adica, in cazul de fata, dobanda bancara platita catre institutii financiare pentru sumele de bani puse la dispozitia altor entitati cu titlul gratuit (finantare fara dobanda).

Avand in vedere cele precizate, organele de inspectie au determinat ponderea finanțărilor gratuite in total surse de finantate atrase (leasing, credite bancare) stabilind totodata dobanda achitata catre institutii de credit care revine imprumuturilor acordate cu titlu gratuit - situatia modului de calcul este prezentata in anexa, la RIF, nr. IP 1.

Acesta cheltuiala cu dobanda achitata catre institutiile financiare, aferenta ponderii imprumuturilor acordate gratuit in total surse de finantare atrase (credite, leasinguri), reprezinta cheltuiala nedeductibila fiscal deoarece nu este efectuata in scopul desfasurarii activitatii economice (imprumuturi acordate gratuit).

Cheltuiala cu dobanda considerată cheltuiala nedeductibila fiscal este de:

- suma delei pentru perioada iulie - decembrie 2017
- suma de lei pentru anul 2018
- suma de lei pentru anul 2019
- suma de lei pentru perioada ianuarie - septembrie 2020.

Total: lei

În concluzie, **suma de lei reprezinta cheltuiala cu dobanda bancara/leasing nedeductibila fiscal** (nepurtatoare de TVA), în baza celor enuntate mai sus, conform art 25 alin (1) si ale art.19 alin (1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul Fiscal, cu modificărilor și completările ulterioare..

II.B. Cu privire la cheltuielile cu sponsorizarea, organele de inspectie precizează ca la data de 01/07/2017 (data de inceput a perioadei supusa verificarii), societatea are un sold reportat al acestor cheltuieli (din anii precedenti), dupa cum urmeaza:

- suma de lei reportat din anul 2015;
- suma de lei reportat din anul 2016;
- suma de lei pentru perioada ianuarie - iunie 2017.

Aceste cheltuieli au fost stabilite de catre controlul precedent si au fost confirmate ca fiind cheltuieli care se incadrează in tipologia cheltuielilor cu sponsorizarea, asa cum sunt ele definite prin Legea nr.32/1994 privind sponsorizarea.

Organele de inspectie subliniază că în perioada precedenta societatea a efectuat transferuri de sume catre organizatii non-profit care nu au fost acceptate de echipa de control ca fiind de natura cheltuielilor cu sponsorizarea acceptate ca deductibile la calculul impozitului pe profit, avand in vedere prevederile Legii nr. 32/1994 privind sponsorizarea și Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, fiind incheiat in acest sens RIF 29 din 26/04/2018.

În anul 2017, societatea verificata a inregistrat cheltuieli cu sponsorizarea (cont 6582) in suma totala de lei, iar pentru perioada ianuarie - iunie 2017 controlul precedent a stabilit ca suma de lei reprezinta cheltuieli cu sponsorizarea deductibile fiscal (.....), cheltuieli care se incadreaza in prevederile Legii nr. 32/1994 privind sponsorizarea si a Legii nr. 277/2015 privind codul fiscal.

a) În perioada iulie 2017 - decembrie 2017, organul de inspectie fiscala constată ca X XX SA efectueaza plati, reprezentand sponsorizare, catre mai multe entitati: suma de lei catre XX (entitate neafiliata), lei catre ASOCIATIAXX XXX, CIF XX (entitate afiliata) si doua note de corectii rulaje an 2016 in valoare de lei.

Corectiile de rulaje inregistrate in 01/07/2017 in suma de lei reprezinta corectia unor erori in legatura cu sume transferate catre ASOCIATIA YY, CIF YY (entitate afiliata).

b) În anul 2018, platile reprezentand sponsorizari au fost in suma totala de lei, din care catre entitati afiliate (ASOCIATIA YY, CIF YY, ASOCIATIA YY, CIF XX) in suma de lei si catre alte entitati neafiliate (SOCIETATEA ROMANA DE CUI XX, ASOCIATIA YY, etc) in suma de lei.

c) In anul 2019, platile reprezentand sponsorizari au fost in suma totala de lei din care catre entitati afiliate (ASOCIATIA YY, CIF YY, ASOCIATIA YY, CIF XX) in suma de lei si catre alte entitati (ASOCIATIA YY, ASOCIATIA COMUNITARA , SPONSORIZARE LIGA, etc) în suma de lei.

d) In perioada ianuarie - septembrie 2020, platile reprezentand sponsorizari au fost in suma totala de lei din care catre entitati afiliate (ASOCIATIA YY, CIF YY, ASOCIATIAXX, CIF XX) in suma de lei si catre alte entitati (CLUBXXX, ASOCIATIA XXX, YYY, XXX etc) in suma de lei.

Situatia in detaliu a sumelor achitate cu titlu de sponsorizare este prezentata in anexa la RIF nr. IP 3.

Societatea verificata a prezentat echipei de control declaratia privind relatiile de afiliere ale XXX din care organele de inspectie au constatat ca societatea este afiliata cu mai multe persoane juridice si asociatii nonprofit, iar o parte a acestora au beneficiat de sponsorizari, in perioada controlata, si anume: ASOCIATIA XXX, CIF XX si ASOCIATIA YY CIF YY.

Din actele constitutive puse la dispozitie pentru asociatiile afiliate, organele de inspectie au constatat ca domnul YY care administreaza societatea XXX este, totodata, membru fondator si presedintele consiliului director in asociatiile ASOCIATIAXX XXX, CIF XX si ASOCIATIA YY CIF YY (care au beneficiat de sponsorizare in perioada controlata), exercitand astfel un control direct asupra acestor asociatii, conform prevederilor art. 29 alin. 1 din O.G. nr. 26/2000, cu privire la asociatii si fundatii, organul de administrare si conducere a unei fundatii fiind consiliul director.

Dispozitiile Codului fiscal referitoare la deductibilitatea cheltuielilor cu sponsorizarea trebuie coroborate cu prevederile art.6 alin.1 lit. c) din Legea nr. 32/1994 privind sponsorizarea, precizeaza ca: „ *ART. 6 Facilitatile prevazute in prezenta lege nu se acorda in cazul:*

(...)c) sponsorizarii unei persoane juridice fara scop lucrativ de catre o alta persoana juridica care conduce sau controleaza direct persoana juridica sponsorizată.”

Astfel, in situatia data, XXX, prin Presedintele consiliului de Administratie/Administrator, domnul XX, a participat direct la conducerea si controlul asociatiilor sponsorizate, acesta fiind totodata si membru fondator si presedinte al consiliului director cu drept de vot in cadrul celor trei asociatii.

Organele de inspectie precizează ca Înalta Curte de Casatie si Justitie, prin Decizia 3128/03.10.2018, a statuat ca: „ *dubla calitate (...) de conducatori ai SC SA si conducatori imputerniciti/delegati de catre fondatoarea SC SRL*

la conducerea Fundatiei conduce la concluzia unui control direct a SCSA asupra fundatiei...

De altfel, analiza jurisprudentiala a prevederilor art.6 lit. a) din Legea nr.32/1994 a vadit ca in privinta sintagmei „control direct” aceasta defineste o relatie intre entitati juridice de tip societate mama - societate fiica, in care exista o legatura de control permanent, ce lipseste de autonomie entitatea juridica aflata intr-o subordonare de acest gen.

Raportarea in concret s-a facut la controlul prin exercitarea dreptului de vot asupra persoanei juridice fara scop lucrativ, ori in speta de fata atat presedintele cat si vicepresedintele fundatiei sunt si administratorii firmei care a efectuat sponsorizarea, fiind de altfel singurii conducatori ai fundatiei.”

De asemenea, conform paragrafului 11 din Ghidul O.E.C.D., o “companie asociata” (entitate afiliata in sensul Codului fiscal) este o intreprindere care indeplinește condițiile prevazute la articolul 9, subparagrafele 1a) si 1b) din Convenția Fiscală Model a OCDE. Potrivit acestor condiții, doua companii sunt asociate daca una dintre cele doua participa direct sau indirect la conducerea, controlul sau capitalul celeilalte, sau daca “*aceleași persoane participa direct sau indirect la conducerea, controlul sau capitalul ambelor companii*” (adica ambele companii se afla sub control comun).

ART. 7 - Definitii ale termenilor comuni, din Legea nr. 227/2015, prevede ca in intelesul prezentului cod, cu exceptia titlurilor VII si VIII, termenii si expresiile de mai jos au urmatoarele semnificatii:

“26. persoane afiliate - o persoana este afiliata daca relatia ei cu alta persoana este definita de cel putin unul dintre urmatoarele cazuri:

(...)b) o persoana fizica este afiliata cu o persoana juridica daca persoana fizica detine, in mod direct sau indirect, inclusiv detinerile persoanelor afiliate, minimum 25% din valoarea/numarul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot ale unei persoane juridice ori daca controleaza in mod efectiv persoana juridica;

c) o persoana juridica este afiliata cu alta persoana juridica daca cel putin aceasta detine, in mod direct sau indirect, inclusiv detinerile persoanelor afiliate, minimum 25% din valoarea/numarul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot la cealalta persoana juridica ori daca controleaza in mod efectiv acea persoana juridica;

d) o persoana juridica este afiliata cu alta persoana juridica daca o persoana detine, in mod direct sau indirect, inclusiv detinerile persoanelor afiliate, minimum 25% din valoarea/numarul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot la cealalta persoana juridica ori daca controleaza in mod efectiv acea persoana juridica.”

In concluzie, organele de inspectie consideră că XXX a exercitat controlul direct asupra asociatiilor sponsorizate prin intermediul domnului XX, avand calitatea de administrator al societatii ce a efectuat sponsorizarea, cat si calitatea de membru fondator si presedinte al consiliului director al celor trei asociatii care au beneficiat de sumele sponsorizate, ca urmare, organele de inspectie fiscala nu au acceptat la deducere cheltuielile cu sponsorizarea în baza prevederilor art. 25 alin. 4 lit. i) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, pentru asociatiile (aflata sub controlul direct al sponsorului) urmatoare: ASOCIATIA XX XXX, CIF XX si ASOCIATIA YY CIF YY.

Având în vedere cele precizate, organul de inspectie fiscala a considerat deductibile, din impozitul pe profit, numai sumele aferente sponsorizarilor catre terti, dupa cum urmează:

- pentru perioada iunie - decembrie 2017, societatea poate deduce din impozitul pe profit suma de lei, reprezentand sponsorizare catre XX;
- pentru anul 2018, societatea poate deduce din impozitul pe profit suma de 18.541 lei reprezentand sponsorizare catre alte entitati (SOCIETATEA ROMANA DE CUI XX, ASOCIATIA YY, etc.);
- pentru anul 2019, societatea poate deduce din impozitul pe profit suma de lei reprezentand sponsorizare catre alte entitati (ASOCIATIA YY, ASOCIATIA COMUNITARA, SPONSORIZARE....., etc.)
- pentru perioada ianuarie - septembrie 2020 societatea poate deduce din impozitul pe profit suma de lei reprezentand sponsorizare catre alte entitati (CLUBXXX, ASOCIATIA XXX, YYY, XXX etc).

În perioada iunie 2017 - septembrie 2020, societatea a considerat cheltuieli cu sponsorizarea deductibile fiscal în sumă de lei.

Din declaratia privind relatiile de afiliere ale XXX se constata că societatea este afiliată cu doua entitati ce au beneficiat de sponsorizari, si anume: ASOCIATIAXX XXX, CIF XX si ASOCIATIA YY CIF YY.

Având în vedere ca societatea verificata controleaza direct cele doua entitati sponsorizate, organul de inspectie fiscala a stabilit ca si **cheltuieli nedeductibile fiscal suma de lei**, reprezentand cheltuieli cu sponsorizarea efectuate catre entitati afiliate si aflate sub controlul direct al contribuabilului, contrar prevederilor art. 25 alin. 4 lit. i) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile art.6 alin.1 lit. c din Legea nr. 32/1994 privind sponsorizarea.

III. Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei și având în vedere motivele invocate de contestată și constatările organelor de inspectie fiscală, în raport cu actele normative în vigoare în perioada supusă verificării, se rețin următoarele:

III.A. Procedura

Cauza supusă soluționării este dacă sunt întemeiate afirmațiile societății cu privire la anularea Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoanele juridice nr..... emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr..... deoarece sunt lipsite de temei legal.

Cu privire la nelegalitatea și netemeinicia actelor contestate organul competent în soluționarea contestației reține următoarele:

Potrivit prevederilor art. 46 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare Decizia de impunere nr.....1, cuprinde toate elementele unui Act administrativ fiscal:

- „a) denumirea organului fiscal emitent;
- b) data la care a fost emis și data de la care își produce efectele;
- c) datele de identificare a contribuabilului/plătitorului și, dacă este cazul, datele de identificare a persoanei împuternicite de contribuabil/plătitor;

- d) *obiectul actului administrativ fiscal;*
 - e) *motivele de fapt;*
 - f) *temeiul de drept;*
 - g) *numele și calitatea persoanelor împuternicite ale organului fiscal, potrivit legii;*
 - h) *semnătura persoanelor împuternicite ale organului fiscal, potrivit legii, precum și ștampila organului fiscal emitent;*
 - i) *posibilitatea de a fi contestat, termenul de depunere a contestației și organul fiscal la care se depune contestația;*
 - j) *mențiuni privind audierea contribuabilului/plătitorului”*
- și a fost comunicat societății conform art. 47 din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală la data de 24.03.2021.

Se poate observa că în Decizia de impunere nr.....1 la pct. 2.1.2, organele de inspecție fiscală au completat motivul de fapt, astfel încât consideram ca actul administrativ mai sus menționat nu este afectat de vicii de formă cum greșit susține petenta.

De asemenea, organul de soluționare reține că potrivit doctrinei, nulitatea constituie sancțiunea care lovește orice act juridic săvârșit fără respectarea dispozițiilor prevăzute de lege pentru validitatea sa iar, în speță, actul administrativ fiscal contestat conține elementele a căror lipsă ar fi determinat nulitatea sa, acestea fiind prevăzute în mod explicit și limitativ la art. 49 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările ulterioare, unde se precizează:

„art. 49 Nulitatea actului administrativ fiscal

(1) Actul administrativ fiscal este nul în oricare din următoarele situații:

- a) *este emis cu încălcarea prevederilor legale privind competența;*
- b) *nu cuprinde unul dintre elementele acestuia referitoare la numele, prenumele și calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, numele și prenumele ori denumirea contribuabilului/plătitorului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, cu excepția prevăzută la art. 46 alin. (6), precum și organul fiscal emitent;*
- c) *este afectat de o gravă și evidentă eroare. Actul administrativ fiscal este afectat de o gravă și evidentă eroare atunci când cauzele care au stat la baza emiterii acestuia sunt atât de viciate încât, dacă acestea ar fi fost înlăturate anterior sau concomitent emiterii actului, ar fi determinat neemiterea sa.*

(2) Nulitatea se poate constata de organul fiscal competent sau de organul de soluționare a contestației, la cerere sau din oficiu. în situația în care nulitatea se constată de organul fiscal competent, acesta emite o decizie ce se comunică contribuabilului/plătitorului.

(3) Actele administrative fiscale prin care sunt încălcate alte prevederi legale decât cele prevăzute la alin. (1) sunt anulabile. Prevederile art. 50 sunt aplicabile în mod corespunzător.”

Mai mult, potrivit doctrinei, se reține că trăsăturile generale ale nulității sunt nesocotirea dispozițiilor legale privitoare la elementele imperative pe care trebuie să le conțină actul administrativ fiscal, producerea unei vătămări precum care să nu poată fi înlăturată în alt mod decât prin anularea actului, astfel încât se desprinde concluzia că sancțiunea nulității intervine ca o ultimă rațiune, numai în măsura îndeplinirii cumulate a condițiilor mai sus prezentate.

Astfel, legiuitorul a înțeles să precizeze în mod expres acele elemente din conținutul actelor administrative fiscale a căror lipsă este sancționată cu nulitatea absolută a actelor, ele fiind enumerate la art. 49, alin. (1), lit. b) din Codul de procedură fiscală, precum și situațiile care pot duce la nulitatea actului administrativ fiscal.

În speță:

- Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane juridice nr....., prin care s-a stabilit:

- impozit pe profit în sumă de lei, suplimentar aferent bazei impozabile în sumă delei, din care **societatea contestă în parte**, baza impozabilă nedeductibilă la calculul impozitului pe profit în sumă de lei, d.c. lei reprezentând cheltuieli cu dobânda achitată instituțiilor financiare și lei reprezentând cheltuieli cu sponsorizarea ASOCIATIEIXX XXX si ASOCIATIEI YY, efectuate în perioada iunie 2017-septembrie 2020 și

-TVA în sumă de lei, **sumă necontestată**, emisă de A.J.F.P. XX - Inspecție Fiscală în baza Raportului de inspecție fiscală nr.; cuprinde toate elementele prevăzute la art. 49 alin. (1) lit. b) din Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea, se constată că actul administrativ fiscal a fost întocmit de organele fiscale competente a efectua inspecția fiscală la acest contribuabil, iar decizia nu este afectată de o gravă și evidentă eroare.

Față de cele anterior prezentate, întrucât viciile de procedură invocate de petentă sunt nefondate, **se va respinge ca neîntemeiată contestația pentru acest capăt de cerere, organul de soluționare urmând a proceda la soluționarea pe fond a contestației.**

III.B. Fond

III.B.1.În ceea ce privește impozitul pe profit în sumă de..... lei aferent cheltuielilor nedeductibile în valoare de lei, reprezentând cheltuieli cu dobânda achitată instituțiilor financiare, cauza supusă soluționării este dacă în mod corect organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere, în condițiile în care argumentele nu dovedesc o altă situație fiscală decât cea stabilită prin decizia contestată.

În fapt, organele de inspecție au constatat din verificarea documentelor puse la dispoziție că, în perioada supusă verificării, 01.07.2017-30.09.2020, societatea X XX SA a înregistrat în evidența contabilă, creanțe imobilizate (cont 2678) - reprezentând în fapt sume transferate către entitati controlate (afiliati) si anume XX SRL si YY.

Societatea verificata a pus la dispozitia organului de inspectie fiscala doua contracte de finantare incheiate in 01.05.2017 între:

- XXX, in calitate de creditor, reprezentata de domnul YY;

și

cele doua entitati XX SRL si YY, in calitate de beneficiari, reprezentate prin acelasi domn YY, de unde reiese faptul ca aceste transferuri (creditele) sunt cu titlu gratuit, scopul fiind finanțarea activității contribuabililor menționați.

Organele de inspecție precizează că:

- începând cu anul 2016 și până în prezent, cifra de afaceri a XX SRL este zero și din mai 2017, nu mai are angajați;

- YY este o asociație non profit având ca scop sprijinirea și promovarea popularizării sporturilor de echipă și individuale, organizarea de activități sportive etc.

Valoarea finanțării, conform contractelor prezentate, cu titlu gratuit, pentru XX SRL este de lei pentru perioada 01.05.2017 - 01.05.2027, iar pentru ASC X este de lei, pentru o perioadă 01.05.2017 - 01.05.2027, dar fără a se preciza data transferului sumelor de bani.

De asemenea, organele fiscale menționează faptul că X XX SRL are ca și activitate preponderantă comerțul cu produse, activitate care generează stocuri de marfuri, creanțe de recuperat de la clienți, datorii către furnizori, imobilizări pentru desfășurarea activității (mașini, depozite etc.), implicând totodată utilizarea unor surse de finanțare externe - credite bancare și leasinguri - care susțin activele circulante - clienți, stocuri etc și activele imobilizate - utilaje, mașini, clădiri etc.

Pentru derularea activității, societatea verificată are contractate credite bancare pe termen mediu/lung și scurt dar și contracte de finanțare în sistem leasing pentru achiziția mașinilor aflate în dotare, aceste finanțări fiind purtătoare de dobânzi, dobânzi recunoscute de societate ca și deductibile fiscal la calculul impozitului pe profit.

Organele fiscale subliniază că XXX pune la dispoziție gratuit aceste sume de bani, (împrumut fără dobândă) către entitățile XX SRL și YY, acest fapt fiind contrar scopului pentru care s-a înființat și funcționează o societate comercială, aceasta neavând competența legală de a face gratuități. Concomitent cu acordarea de împrumuturi gratuite, societatea atrage finanțări (credite bancare, leasing) pentru care plătește dobândă înregistrând astfel un cost pentru banii împrumutați.

Organele de inspecție fiscală subliniază că la stabilirea obligațiilor fiscale ale unui agent economic trebuie să se aibă în vedere reflectarea conținutului economic al tranzacțiilor efectuate de aceasta, în acest scop putând să nu ia în considerare anumite tranzacții sau să reîncadreze forma acestora.

Astfel, organele de inspecție au apreciat că societatea nu poate determina rezultatul fiscal, considerând cheltuielile deductibile cheltuielile care nu sunt efectuate în scopul desfășurării activității economice, adică, în acest caz, dobânda bancară plătită către instituții financiare pentru sumele de bani puse la dispoziția altor entități cu titlu gratuit (finanțare fără dobândă).

Având în vedere cele precizate, s-a determinat ponderea finanțărilor gratuite în total surse de finanțate atrase (leasing, credite bancare), stabilind totodată dobânda achitată către instituții de credit care revine împrumuturilor acordate cu titlu gratuit - situația modului de calcul este prezentată în Anexa nr. IP 1 la Raportul de inspecție fiscală.

Organele de inspecție fiscală au apreciat că această cheltuială cu dobânda achitată către instituțiile financiare, aferentă ponderii împrumuturilor acordate gratuit în total surse de finanțare atrase (credite, leasinguri), reprezintă cheltuiala nedeductibilă fiscal deoarece nu este efectuată în scopul desfășurării activității economice (împrumuturi acordate gratuit).

Cheltuiala cu dobânda considerată cheltuiala nedeductibilă fiscal este de:

- suma de lei pentru perioada iulie - decembrie 2017;
- suma de lei pentru anul 2018;
- suma de lei pentru anul 2019;
- suma de lei pentru perioada ianuarie - septembrie 2020.

Total: lei

În concluzie, organele de inspecție fiscală au stabilit că suma de lei reprezintă cheltuiala cu dobânda bancară/ leasing nedeductibilă fiscal (nepurtătoare de TVA).

În drept, sunt aplicabile următoarele prevederi legale:

- Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, art. 19 - Reguli generale:

“(1) Rezultatul fiscal se calculează ca diferență între veniturile și cheltuielile înregistrate conform reglementărilor contabile aplicabile, din care se scad veniturile neimpozabile și deducerile fiscale și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea rezultatului fiscal se iau în calcul și elemente similare veniturilor și cheltuielilor, potrivit normelor metodologice, precum și pierderile fiscale care se recuperează în conformitate cu prevederile art. 31. Rezultatul fiscal pozitiv este profit impozabil, iar rezultatul fiscal negativ este pierdere fiscală.”

- Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, Art.25 - Cheltuieli:

“(1) Pentru determinarea rezultatului fiscal sunt considerate cheltuieli deductibile cheltuielile efectuate în scopul desfășurării activității economice, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare, precum și taxele de înscriere, cotizatiile și contribuțiile datorate către camerele de comerț și industrie, organizațiile patronale și organizațiile sindicale”.

- Ordinul nr. 1802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, cu modificările ulterioare, 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.”

În speță, sunt aplicabile și prevederile art. 11 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“ Prevederi speciale pentru aplicarea Codului fiscal

(1) La stabilirea sumei unui impozit, a unei taxe sau a unei contribuții sociale obligatorii, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic, ajustând efectele fiscale ale acesteia, sau pot reincadra forma unei tranzacții/activități pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției/activității.”

Față de prevederile legale de mai sus, se reține că tranzacțiile între persoane afiliate se realizează conform principiului prețului pieței libere, respectiv în condiții stabilite sau impuse care nu trebuie să difere de relațiile comerciale sau financiare stabilite între întreprinderi independente, iar la stabilirea profiturilor persoanelor afiliate se au în vedere principiile privind prețurile de transfer.

Prețurile de transfer sunt prețurile la care o companie transferă bunuri și proprietăți sau prestează servicii către companii afiliate.

Analizarea tranzacțiilor între persoane juridice afiliate se datorează așa numitei practici de "*transfer al prețurilor*", practică care constă în efectuarea de tranzacții la prețuri "*speciale*" și/sau în condiții speciale care conduc la distorsionarea bazei de impozitare și la alterarea taxelor și impozitelor datorate.

Astfel, în vederea determinării cu o cât mai mare exactitate a taxelor și impozitelor care ar trebui să revină fiecărei jurisdicții fiscale în condiții de piață liberă, autoritățile fiscale pot ajusta suma venitului sau a cheltuielii oricărui dintre persoane pentru a reflecta prețul de piață al bunurilor sau serviciilor furnizate în cadrul tranzacției.

Din normele legale precitate, se reține că organele de inspecție fiscală, la stabilirea obligațiilor unui agent economic, trebuie să aibă în vedere reflectarea conținutului economic al tranzacțiilor efectuate de aceasta, în acest scop putând să nu ia în considerație anumite tranzacții sau să reîncadreze forma acestora.

Astfel, se reține că art.11 alin.(1) din Codul fiscal consacră, la nivel de lege, principiul prevalenței economicului asupra juridicului, al realității economice, în baza căruia autoritățile fiscale au dreptul să analizeze orice operațiune (tranzacție) nu numai din punct de vedere juridic, ci și din punct de vedere al scopului economic urmărit de contribuabil. În acest sens, o tranzacție normală din punct de vedere juridic, poate să nu fie luată în considerare sau să fie reîncadrată din punct de vedere economic, în scopul aplicării legii fiscale.

Din analiza documentelor atasate la dosarul cauzei și potrivit constatarilor organelor de inspecție fiscală, se rețin următoarele :

Societatea XXX are activitate preponderentă constând în comerțul cu amanuntul în magazine specializate cu produse pentru gradina, ferma și animale de companie, activitate care generează stocuri de marfuri, creante de recuperat de la clienți, datorii către furnizori, imobilizări pentru desfășurarea activității (mașini, depozite etc) implicând totodată utilizarea unor surse de finanțare externe - credite bancare și leasinguri - care susțin activele circulante - clienți, stocuri etc și activele imobilizate - utilaje, mașini, clădiri etc. a acordat credite fără dobândă unor entități afiliate.

Creditele au fost acordate în baza a două contracte de finanțare încheiate în 01/05/2017 între XXX, în calitate de creditor, reprezentată de domnul YY, și cele două entități XX SRL și YY, în calitate de beneficiari, reprezentate prin același domn YY, de unde reiese faptul că aceste transferuri (creditele) sunt cu titlu gratuit, scopul fiind finanțarea activității contribuabililor menționați.

Începând cu anul 2016 și până în prezent, cifra de afaceri a XX SRL este zero și din mai 2017 nu a mai avut angajați, iar YY este o asociație non profit având ca scop sprijinirea și promovarea popularizării sporturilor de echipă și individuale, organizarea de activități sportive etc.

Valoarea finanțării, conform contractelor prezentate, cu titlu gratuit, pentru XX SRL este de lei pentru o perioadă de la 01/05/2017 - 01/05/2027, iar pentru ASC X este de lei, pentru o perioadă de la 01/05/2017 - 01/05/2027, dar fără a se preciza data transferului sumelor de bani.

Deși XXX susține că abordarea corectă ce trebuia urmată de inspecția fiscală în stabilirea dobânzii creditelor acordate afiliaților este cea dispusă de dispozițiile legale, art.11 alin (4) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și

completările ulterioare, privind desfășurarea tranzacțiilor dintre entitățile afiliate la pret de piață aceasta nu a prezentat nici inspecției fiscale și nici la contestație nu a atașat Dosarul prețurilor de transfer în baza căruia să se stabilească prețul pieței.

Petenta nu a anexat în motivarea contestației documente justificative de natura mijloacelor de probă, care să motiveze pretențiile din contestația formulată, în condițiile în care Codul de procedură fiscală la art. 73 alin. (1) reglementează sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale în sarcina contribuabilului.

„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”.

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, regula tradițională exprimată prin adagiul latin „*actor incumbit probatio*”, principiul fiind consfințit de art. 249 și art. 250 din Legea nr. 134/2010 privind Codul de procedura civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

„Art. 249- Sarcina probei

Cel care face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească, în afara de cazurile anume prevăzute de lege.

Art. 250- Obiectul probei și mijloacele de proba

Dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrisuri, martori, prezumții, mărturisirea uneia dintre părți, făcută din proprie inițiativă sau obținută la interogatoriu, prin expertiza, prin mijloacele materiale de proba, prin cercetarea la fata locului sau prin orice alte mijloace prevăzute de lege”.

Prin urmare, întrucât contestatoarea este cea care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedură administrativă, constatarea care se impune, una naturală și de o implacabilă logică juridică, este aceea ca sarcina probei revine contestatarii.

Se reține ca sarcina probei nu implică un drept al contestatarii, ci un imperativ al interesului personal al acestuia care invocă o pretenție în cadrul căii administrative de atac, ne probarea cererii afirmate determinând respingerea solicitărilor.

Față de cele arătate mai sus, se reține că organele de inspecție au acționat în conformitate cu prevederile din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, republicată, respectiv:

- art. 113 alin. (2):

„(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;

i) stabilirea corectă a bazei de impunere, a diferențelor datorate în plus sau în minus, după caz, față de obligația fiscală principală declarată de către contribuabil/plătitor și/sau stabilită, după caz, de organul fiscal;

k) dispunerea măsurilor asigurătorii în condițiile legii;
coroborat cu prevederile art. 6 alin. (1) și art. 7 alin. (3) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

- art. 6

“art. 6 Exercițarea dreptului de apreciere

(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. ”

- art. 7 - Rolul activ și alte reguli de conduită pentru organul fiscal

„(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.”

Prin urmare, argumentul societății potrivit căruia organele fiscale nu au abordat nedeductibilitatea cheltuielilor cu dobânda aferentă împrumuturilor către afiliați prin prisma prețului de piață nu poate fi reținut având în vedere cele prezentate mai sus, fapt pentru care, în temeiul prevederilor art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia “Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă”, coroborate cu prevederile pct. 11.1 lit. a) din Ordinul nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală potrivit căruia:

„11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

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

urmează a fi respinsă ca neîntemeiată contestația formulată de petentă împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoanele juridice nr.....1 pentru suma de lei, reprezentând cheltuieli cu dobânda nedeductibilă careia îi corespunde un impozit pe profit în sumă de..... lei.

III.B.2.În ceea ce privește impozitul pe profit în sumă de lei aferent cheltuielilor nedeductibile în valoare de lei, reprezentând cheltuieli cu sponsorizari catre entități afiliate (ASOCIATIA YY, CIF YY, ASOCIATIAXX CIF XX, cauza supusă soluționării este dacă în mod corect organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere, în condițiile în care argumentele dovedesc o

altă situație fiscală decât cea stabilită prin decizia contestată, iar cu privire la acest aspect s-a pronunțat instanța printr-o soluție definitivă.

În fapt, în perioada supusă verificării, 01.07.2017-30.09.2020, societatea a efectuat plăți reprezentând sponsorizări către entități afiliate (ASOCIATIA YY, CIF YY, ASOCIATIA XX CIF XX) în suma totală de lei, dar și alte plăți cu titlu de sponsorizări, efectuate către alte entități.

Din totalul sumelor reprezentând plăți cu titlu de sponsorizare, societatea a dedus un procent maxim de 20% din impozitul pe profit, diferența nededusă a fost reportată pentru perioadele următoare.

Din actele constitutive puse la dispoziție pentru asociațiile afiliate, organele de inspecție au constatat că domnul YY care administrează societatea XXX este, totodată, membru fondator și președintele consiliului director în asociațiile ASOCIATIA XX CIF XX și ASOCIATIA YY CIF YY (care au beneficiat de sponsorizare în perioada controlată), apreciind că acesta exercită astfel un control direct asupra acestor asociații, conform prevederilor art. 29, alin. 1 din O.G. nr. 26/2000, cu privire la asociații și fundații, organul de administrare și conducere a unei fundații fiind consiliul director.

Astfel, organele de inspecție fiscală au apreciat că XXX, prin Președintele consiliului de Administrație /Administrator, domnul XX, a participat direct la conducerea și controlul asociațiilor sponsorizate, acesta fiind totodată și membru fondator și președinte al consiliului director cu drept de vot în cadrul asociațiilor.

Petenta subliniază că, conform raționamentului organelor de inspecție fiscală, relația de afiliere între două entități echivalează cu existența unui control direct, în accepțiunea art. 6 lit. c) Legea nr. 32/1994, iar împrejurarea că aceeași persoană fizică - în speță dl XXX a cumulat, pe de o parte, calitatea de administrator al societății contestatoare, iar pe de altă parte, calitatea de membru fondator și conducător al organelor executive (Președinte al Consiliului de conducere/ Director executiv) al Asociației X respectiv al Asociației XXX, ar atrage incidența prevederilor art. 6 lit.c) din Legea nr. 32/1994, cu consecința excluderii acesteia de la beneficiile fiscale reglementate de același act normativ.

De asemenea, învederează că, discordant tezei acreditate de organele de inspecție fiscală, societatea petentă nu conduce și nu controlează direct niciuna din cele două asociații non profit, sponsorizate, dispozițiile art. 6 lit.c) din Legea nr.32/1994 nefiind incidente în speță, din perspectiva considerentelor ce succed:

Cu excepția împrejurării că sponsorizarea „Asociației X” și a „Asociației XXX” a fost efectuată de către o persoană juridică - respectiv de către societatea contestatoare - în speță nu sunt întrunite condițiile impuse de textul art.6 lit. c) Legea nr. 32/1994.

XXX menționează că nu conduce și nici nu controlează cele două entități non-profit menționate mai sus, nedeținând nicio calitate în cadrul organelor executive ale asociațiilor în discuție: nu are calitatea de Președinte/membru al Consiliului de Conducere, și nici calitatea de Director executiv, astfel cum cu evidență rezultă actele constitutive și statutele „Asociației X” și ale „Asociației XXX”.

În sprijinul argumentelor arătate contestatara înțelege să se prevaleze de autoritatea de lucru judecat a **Sentinței civile nr., pronunțată în dosar nr. de către Tribunalul XX, rămasă definitivă prin Decizia civilă nr. a Curții de Apel XXX.**

Petenta arată că, prin Sentința civilă nr., dată în soluționarea demersului judiciar înregistrat sub dosar nr., prin care petenta a solicitat jurisdicției de contencios administrativ fiscal anularea Deciziei nr. emisă de către Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice XXX, Serviciul Soluționare Contestații, precum și anularea în parte, ca netemeinică și nelegală, a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. YY 31 din data de 26.04.2018 și a Raportului de inspecție fiscală nr. YY 29 din data de 26.04.2018 emise de către Agenția Națională de Administrare Fiscală, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice XXX, Administrația pentru Contribuabili Mijlocii Constituită la nivelul Regiunii XXX, Activitatea de Inspecție Fiscală pentru suma de lei, reprezentând impozit pe profit suplimentar, stabilit prin înfirmarea facilității fiscale aferenta sponsorizărilor, instanța de fond a statuat în sensul că dispozițiile art. 6 lit.c) și art. 10 alin. (1) din Legea nr. 32/1994 de care s-a prevalat organul fiscal pentru a nu recunoaște subscrisei facilitățile fiscale aferente sponsorizării „Asociației Fermierilor X”, „Asociației X” și ale „Asociației XXX” în perioada 2012 - 2014 nu sunt aplicabile în speță.

Tribunalul XX, observând cu rigoare exigențele lit.c) apartenență art. 6 din Legea nr. 32/1994 (dispoziții în al căror perimetru legislativ a cantonat verificarea jurisdicțională, conformându-se expres îndrumărilor instanței de control judiciar din Decizia de casare nr. 1011/22.10.2020 pronunțată de Curtea de Apel XXX în cel dintâi ciclu procesual) a reținut că *"neacordarea facilităților fiscale aferente sponsorizării este supusă condiției ca persoana JURIDICĂ care efectuează sponsorizarea să CONDUCĂ sau să CONTROLEZE persoana juridică sponsorizată, iar CONTROLUL să fie exercitat în mod DIRECT și a înlăturat susținerile organelor fiscale în sensul că dl. XXX ar fi exercitat controlul direct asupra persoanelor juridice sponsorizate, conchizând că :*

"Această condiție nu este întrunită în prezenta cauză, întrucât societatea reclamantă nu conduce și nu controlează cele trei entități non profit cărora le-a acordat sponsorizări. faptul că sponsorizarea a fost efectuată către persoane juridice de drept privat fără scop patrimonial, în care administratorul reclamantei este membru fondator nu are semnificația îndeplinirii condiției legale enunțate mai sus.

Din actele constitutive ale celor trei asociații fără scop lucrativ, „Asociația Fermierilor X”, „Asociația X” și „Asociația XXX” (...) rezultă că societatea X XX SRL nu deține calitatea de membru al asociațiilor pentru a putea, în cadrul adunărilor generale, să contribuie la formarea voinței asociative prin exprimarea dreptului de vot. Prin urmare, este exclusă teza conducerii asociațiilor de către societatea reclamantă” (pag 22 sentință).

În cuprinsul considerentelor decizorii ale actului jurisdicțional s-a statuat că *"(...) notiunea de control indirect nu intră în ipoteza art. 6 lit. e) din Legea nr. 32/1994, respectivul text de lege făcând referire clară exclusiv la controlul direct exercitat de sponsorul persoană juridică asupra persoanei juridice fără scop lucrativ sponsorizate. Dispozițiile art. 6 lit. c) din Legea nr. 32/1994 sunt de strictă interpretare, dat fiind că instituie o excepție de la acordarea facilităților fiscale privind sponsorizările. Prin urmare, chiar dacă s-ar reține ipoteza controlării asociațiilor de către reclamantă prin intermediul administratorului său, o atare*

situație nu ar putea constitui temei de respingere a cererii reclamantei de acordare a facilităților fiscale aferente sponsorizărilor.

În al doilea rând, instanța constată că nu se poate reține existența unui astfel de control, întrucât, după cum rezultă din actele constitutive ale celor trei asociații sponsorizate {...}, dl. XXX nu este singura persoană care asigură conducerea asociațiilor și nici nu deține majoritatea drepturilor de vot în cadrul organelor de conducere ale asociațiilor" (pag. 23, alin.1 - 2 sentință).

In drept, 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 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.”

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 conving 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 Legea nr. 207/2015, art. 25 alin. (4) lit. a), potrivit căror:

„Art. 25. - (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.

În ceea ce privește punerea în aplicare a unei hotărâri definitive, sunt aplicabile prevederile art. 24 din Legea contenciosului administrativ fiscal nr. 554/2004, cu modificările și completările ulterioare, care prevede:

„ART. 24

Obligația executării

(1) Dacă în urma admiterii acțiunii autoritatea publică este obligată să încheie, să înlocuiască sau să modifice actul administrativ, să elibereze un alt înscris sau să efectueze anumite operațiuni administrative, executarea hotărârii definitive se face de bunăvoie în termenul prevăzut în cuprinsul acesteia, iar în lipsa unui astfel de termen, în termen de cel mult 30 de zile de la data rămânerii definitive a hotărârii.(...)”

Prevederile Codului de procedura fiscală se coroborează cu prevederile art. 430-434 din Legea nr. 134/2010 privind Codul de procedura civilă, republicată:

„ART. 430

Autoritatea de lucru judecat

(1) Hotărârea judecătorească ce soluționează, în tot sau în parte, fondul procesului sau statuează asupra unei excepții procesuale ori asupra oricărui alt incident are, de la pronunțare, autoritate de lucru judecat cu privire la chestiunea tranșată.

(2) Autoritatea de lucru judecat privește dispozitivul, precum și considerentele pe care acesta se sprijină, inclusiv cele prin care s-a rezolvat o chestiune litigioasă.

(3) Hotărârea judecătorească prin care se ia o măsură provizorie nu are autoritate de lucru judecat asupra fondului.

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679

(4) Când hotărârea este supusa apelului sau recursului, autoritatea de lucru judecat este provizorie.

(5) Hotărârea atacata cu contestația in anulare sau revizuire si păstrează autoritatea de lucru judecat pana ce va fi înlocuita cu o alta hotărâre.

ART. 431

Efectele lucrului judecat

(1) Nimeni nu poate fi chemat in judecata de doua ori in aceeași calitate, in temeiul aceleiași cauze si pentru același obiect.

(2) Oricare dintre parti poate opune lucrul anterior judecat intr-un alt litigiu, daca are legătura cu soluționarea acestuia din urma.

ART. 432

Excepția autoritarii de lucru judecat

Excepția autoritarii de lucru judecat poate fi invocata de instanța sau de parti in orice stare a procesului, chiar înaintea instanței de recurs. Ca efect al admiterii excepției, părții i se poate crea in propria cale de atac o situație mai rea decât aceea din hotărârea atacata.

ART. 433

Puterea executorie

Hotărârea judecătoreasca are putere executorie, in condițiile prevăzute de lege.

ART. 434

Forța probanta

Hotărârea judecătoreasca are forța probanta a unui înscris autentic.”

Se retine ca practica judiciara si doctrina au fost constante in a aprecia ca **puterea de lucru judecat nu este limitata la dispozitivul hotărârii, ci ea se întinde si asupra considerentelor hotărârii**, care constituie susținerea necesara a dispozitivului, făcând corp comun cu acesta.

Totodată, potrivit jurisprudenței constante a CEDO, incertitudinea jurisprudențiala este de natura a reduce încrederea justițiabililor in justiție si contravine principiului securității raporturilor juridice ca element esențial al preeminentei dreptului, astfel încot organul de soluționare al contestației va tine cont de soluțiile irevocabile pronunțate de instanțele judecătorești in speța.

Așadar, având in vedere cele ce preced, se retine ca din moment ce aceeași problema dedusa judecații intr-un litigiu dintre aceleași părți a fost soluționata irevocabil pe cale incidentala sau pe fond intr-un anumit sens, rezulta ca **acest aspect reținut de instanțe, care a stat la baza soluțiilor din dispozitivul hotărârilor, a dobândit putere de lucru judecat si, in mod corect, trebuie avut in vedere de organul de soluționare a contestației.**

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, rezulta următoarele:

Societatea petentă a depus ca mijloc de probă Sentința civilă nr., dată în soluționarea demersului judiciar înregistrat sub dosar nr., prin care petenta a solicitat jurisdicției de contencios administrativ fiscal anularea Deciziei nr.

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679

emisă de către Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice XXX, Serviciul Soluționare Contestații , precum și anularea în parte, ca netemeinică și nelegală, a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.YY 31 din data de 26.04.2018 și a Raportului de inspecție fiscală nr.YY 29 din data de 26.04.2018 emise de către Agenția Națională de Administrare Fiscală, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice XXX, Administrația pentru Contribuabili Mijlocii Constituită la nivelul Regiunii XXX, Activitatea de Inspecție Fiscală pentru suma de lei, reprezentând impozit pe profit suplimentar, stabilit prin infirmarea facilității fiscale aferenta sponsorizărilor, instanța de fond a statuat în sensul că dispozițiile art. 6 lit.c) și art. 10 alin. (1) din Legea nr. 32/1994 de care s-a prevalat organul fiscal pentru a nu recunoaște subscrisei facilitățile fiscale aferente sponsorizării „Asociației Fermierilor X”, „Asociației X” și ale „Asociației XXX” în perioada 2012 - 2014 nu sunt aplicabile în speță.

Sentința civilă nr., definitivă, dată în soluționarea demersului judiciar înregistrat sub dosar nr. **a dobândit putere de lucru judecat si, in mod corect, trebuie avut in vedere de organul de soluționare a contestației.**

Prin adresa de înaintare a dosarului contestației, A.J.F.P. XXX - A.I.F. propune admiterea contestației cu privire la acest capăt de cerere.

În consecința, în raport de analiza anterior efectuată, de susținerile contestației, de documentația anexată contestației și de propunerea organelor de inspecție fiscală, în conformitate cu dispozițiile exprese ale art. 113 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, unde se arată:

ART. 113

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.”,

se va face aplicațiunea prevederilor art. 279 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările ulterioare, potrivit cărora:

„Art. 279. - (1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.

(2) În cazul admiterii contestației se decide, după caz, anularea totală sau parțială a actului atacat”.

cu consecința admiterii în parte a contestației formulată de societatea XXX, împotriva Deciziei privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare nr.....1 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. de către organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice XXX, cu privire la limitarea deductibilității sumei de lei - impozitul pe profit în sumă de lei, aferent sponsorizării către entitățile ASOCIATIA XXX, CIF XX și ASOCIATIA YY CIF YY.

