

ROMÂNIA

CURTEA DE APEL ALBA IULIA
SECTIA DE CONTENCIOS ADMINISTRATIV SI FISCAL

DECIZIE Nr. 287/2021

Ședința publică din 10 Martie 2021

Completul compus din:

PREȘEDINTE

Judecător

Judecător I

Grefier I

Pe rol se află pronunțarea asupra recursului formulat de pârâta ADMINISTRATIA FINANTELOR PUBLICE HUNEDOARA-INSPECTIA FISCALA în nume propriu și pentru DGRFP TIMISOARA-SERVICIUL SOLUTIONARE CONTESTATII 2 împotriva sentinței nr. 760/CA/2020 pronunțată de Tribunalul Hunedoara în dosar nr. 1147/97/2020 privind pe reclamanta SC () SA și având ca obiect anulare act administrativ.

Mersul dezbaterilor a fost consemnat în Încheierea de amânare a pronunțării din data de 24.02.2021, încheiere ce face parte integrantă din prezenta decizie.

CURTEA DE APEL
Asupra recursului de față:

Circumstanțele cauzei

Prin cererea înregistrată la Tribunalul Hunedoara sub nr. 1147/97/2020, reclamanta SC () SA a solicitat în contradictoriu cu pârâții Administrația Județeană a Finanțelor Publice Hunedoara și Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara să se dispună anularea Deciziei nr. /18.12.2019 și a Deciziei de impunere nr. F-HD /2019, inclusiv a raportului de inspecție fiscală nr. F-HD /2019 în ceea ce privește suma de lei reprezentând impozit suplimentar.

Soluția primei instanțe

Prin **sentința nr. 760/CA/2020**, Tribunalul Hunedoara – Secția a II-a Civilă, de Contencios Administrativ și Fiscal a admis în parte acțiunea formulată de reclamanta SC „Chimica Automotive SA, în contradictoriu cu pârâtele Administrația Județeană a Finanțelor Publice Hunedoara și Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice și în consecință: a anulat Decizia de impunere nr. F-HD /28.06.2019 și Decizia de soluționare a contestației nr. /18.12.2019, a respins în rest acțiunea.

Recursul declarat

Împotriva acestei sentințe a declarat **recurs** pârâta Administrația Județeană a Finanțelor Publice Hunedoara în nume propriu și pentru Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara, prin care solicită admiterea recursului, casarea sentinței atacate și reținând cauza spre rejudecare, să se pronunțe o soluție prin care să se dispună respingerea în întregime ca neîntemeiată a acțiunii în contencios administrativ, cu consecința menținerii ca legale și temeinice a actelor administrative fiscale atacate.

În motivare, în esență a arătat că a arătat instanța de fond a apreciat că reținerea sumei de lei achitată cu titlu de sponsorizare ca fiind nedeductibilă este contrară stării de fapt și de drept prezentată în considerentele hotărârii la pagina nr. 6, iar în ceea ce privește

dispozițiile art. 6, lit. c instanța a reținut că nu există un control direct între sponsor și entitatea sponsorizată deoarece reclamanta nu conduce și nu controlează direct entitatea sponsorizată, nu are niciun drept și nicio legătură cu asociația sponsorizată, faptul că Fărcaș Alexandru este membru în asociație alături de soția sa și deține acțiuni la S.A. fiind lipsit de relevanță atât timp cât persoana juridică ce a realizat sponsorizarea este

S.A., persoană juridică distinctă care nu este parte în organele de conducere ale asociației, nu are drept de vot și ca atare nu exercită un control direct asupra entității sponsorizate în înțelesul art. 6 din Legea nr. 32/1994.

În concluzie, prima instanță a apreciat că în mod nelegal au fost considerate nedeductibile fiscal cheltuielile cu sponsorizarea.

În ceea ce privește sponsorizările acordate Sindicatului Liber instanța de fond a apreciat că susținerea echipei de control în sensul că sumele acordate în baza contractului colectiv de muncă nu pot face obiectul sponsorizării este nefondată și contrară stării de fapt și de drept incidentă speței.

Recurenta precizează că este incident motivul de nelegalitate prevăzut la art. 488, alin. 1 pct. 8 C.pr.civ hotărârea a fost dată cu încălcarea sau aplicarea greșită a normelor de drept material”.

Astfel, arată că reclamanta intimată a fost supusă unei inspecții fiscale privind modul de evidențiere, calcul, declarare și plată a impozitului pe profit în perioada 01.01.2013 - 31.12.2018 și în urma inspecției fiscale a fost emis Raportul de inspecție fiscală nr. F-HD /28.06.2019 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. F-HD /28.06.2019 prin care au fost stabilite obligații fiscale suplimentare constând în impozit pe profit în sumă 150.990 lei. astfel:

-anul 2013 în sumă de lei -anul 2014 în sumă de lei -anul 2015 în sumă de lei;
-anul 2016 în sumă de lei;
-anul 2017 în sumă de lei.

Aceste obligații fiscale suplimentare, reprezentând impozit pe profit, au fost stabilite în sarcina reclamantei motivat de faptul că în perioada 01.01.2013 - 31.12.2018 a dedus eronat din impozitul pe profit datorat, suma totală de lei, reprezentând sponsorizare.

În ce privește sponsorizarea acordată către Școala Internațională Cluj, în actele atacate organele de inspecție fiscală au considerat că sponsorizările efectuate de reclamantă către beneficiarul Școala Internațională Cluj au reprezentat de fapt contravaloarea taxelor de școlarizare achitate de administratorul societății pentru copiii săi.

Referitor la cheltuielile cu sponsorizarea, sunt incidente prevederile art. 21, alin. 4 lit. p) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal coroborate cu prevederile din Legea nr. 32/1994 privind sponsorizarea. De asemenea, au fost avute în vedere prevederile Capitolului 2 din O.M.F.P. nr. 994/1994 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea Legii nr. 32/1994 privind sponsorizarea, cu privire la beneficiarii sponsorizării.

Având în vedere prevederile legale indicate s-a reținut că agenții economici care efectuează sponsorizări, au dreptul să scadă din impozitul pe profit cheltuielile cu sponsorizarea, cu respectarea limitelor prevăzute de legiuitor.

Conform prevederilor Legii nr. 32/1994 privind sponsorizarea poate fi beneficiar al sponsorizării orice persoană juridică fără scop lucrativ care desfășoară în România sau urmează să desfășoare o activitate în domeniile prevăzute la art. 4 din lege.

Reclamanta a prezentat organelor de inspecție fiscală Contractul de sponsorizare nr. /29.08.2012 pentru suma de 10.015 euro, din analiza căruia s-a constatat că nu s-a precizat în mod cert obiectul sponsorizării, așa cum prevede Legea nr. 32/1994 privind sponsorizarea, din care să rezulte clar și fără echivoc care este activitatea fără scop lucrativ ce face efectiv obiectul acestei sponsorizări, indicată cert de beneficiar. Beneficiarul sponsorizării nu a precizat clar activitatea fără scop lucrativ care este efectiv sponsorizată, încât aceasta să poată fi verificată și să rezulte că suma primită ce a făcut obiectul sponsorizării nu este folosită în scopul obținerii de profit.

În acest scop au fost analizate documentele justificative, respectiv facturi fiscale în baza cărora au fost efectuate plățile către Școala Cluj, constatându-se că în perioada iunie 2012 - decembrie 2013 au fost achitate, servicii de masa, taxe școlare, și taxe club, pentru și copiii administratorului reclamantei, domnul

În opinia recurente, părțile contractului de sponsorizare și-au construit o situație juridică, însă această situație are efecte în ce privește obligațiile fiecăreia dintre părțile contractante, dar nu și în raport cu statul, normele prevăzute de cadrul fiscal fiind de drept public. În acest sens arătăm că organele fiscale, în mod legal, au apreciat în concret contractul având în vedere relevanța stărilor fiscale.

Părțile contractului nu pot prin clauzele contractuale să treacă peste dispozițiile imperative ale legii, lege care la art. 21 alin.(1) și alin.(4) lit. p) prevede faptul că pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare, făcând trimitere la: "contribuabilii care efectuează sponsorizări și/sau acte de mecenat, potrivit prevederilor Legii nr. 32/1994 privind sponsorizarea, cu modificările ulterioare..."

De asemenea, nu au fost prezentate documente justificative care să indice clar acțiunea sponsorizată, precum și finalitatea sponsorizării, întrucât din conținutul facturilor prezentate și a documentelor justificative anexate acestora rezultă ca au fost achitate "servicii de masa, taxe școlare, taxe club" pentru și (copiii administratorului societății SRL - s) în perioada iunie 2012- decembrie 2013, cheltuieli care nu pot face obiectul sponsorizării așa cum prevede art 4 din Legea nr. 32/1994 privind sponsorizarea.

Capitolul 2 Dispoziții și principii generale Secțiunea 2.4 Principii generale de raportare financiară, pct. 57 din Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate 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. O tranzacție normală din punct de vedere juridic și economic, poate să nu fie luată în considerare sau să fie reîncadrată din punct de vedere fiscal, în scopul aplicării legii fiscale. În același sens sunt și prevederile art. 14 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care arată:

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

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

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

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

Cu privire la sponsorizările acordate Asociației și Asociația s-a arătat că inspecția fiscală a constatat ca în perioada verificată, reclamanta intimată a încheiat contracte de sponsorizare cu Asociația și Asociația (aceeași asociație, care a purtat de-a lungul timpului două denumiri), pentru care nu au fost prezentate în susținere documente justificative din care să rezulte cu certitudine și fără echivoc obiectul de activitate a asociației și pentru ce anume a fost acordată sponsorizarea în cauză. Totodată s-a constatat faptul că soții, respectiv

doamna _____ și domnul _____ fac parte din conducerea acestei asociații, iar în susținerea scopului și obiectului acesteia, aveau posibilitatea să prezinte documente justificative din care să rezulte cum au fost cheltuite fondurile primite din sponsorizările încasate.

Instanța de fond a constatat că nu există un raport de subordonare sau control astfel cum impune textul legal pentru ca să poată fi reținută incidența art. 6, lit. d. din Legea nr. 32/1994.

Art. 21 alin. 4 lit. p) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, prevede următoarele:

“(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

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

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

2. 20% din impozitul pe profit datorat.³

Prevederile codului fiscal referitoare la deductibilitatea limitată a cheltuielilor cu sponsorizarea trebuie coroborate cu prevederile art. 6 și art. 10 din Legea nr. 32/1994 privind sponsorizarea conform căroră:

„ART 6

Facilitățile prevăzute în prezenta lege nu se acordă în cazul:

- a) sponsorizării reciproce între persoane fizice sau juridice;
- b) sponsorizării efectuate de către rude ori afini până la gradul al patrulea inclusiv;
- c) sponsorizării unei persoane juridice fără scop lucrativ de către o altă persoană juridică care conduce sau controlează direct persoana juridică sponsorizată.

ART. 10

(1) Nu beneficiază de prevederile prevăzute de prezenta lege sponsorul care, în mod direct sau indirect, urmărește să direcționeze activitatea sponsorizată”

Așadar, societățile nu pot beneficia de facilitățile legale în situația în care sponsorizările sunt reciproce între persoane fizice sau juridice, sunt efectuate de către rude ori afini până la gradul al patrulea inclusiv, ori persoana juridică conduce sau controlează direct persoana juridică sponsorizată sau în situația în care sponsorul în mod direct sau indirect, urmărește să direcționeze activitatea sponsorizată.

A mai învederat recurenta că reclamanta intimată _____ SRL a exercitat controlul asupra fundației sponsorizate întrucât Fărcaș Alexandru este acționar majoritar al _____ SA care deține acțiuni și la _____ SA, iar soția acestuia, _____, deține funcția asociat/membru și/sau de Președinte a beneficiarului, așa cum este înscris în contractele de sponsorizare nr. _____ 27.12.2015; nr. _____ 27.06.2016 și nr. _____ 22.12.2016.

Cu referire la persoanele afiliate, art. 7 alin. 21 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal dispune:

„21. persoane afiliate - o persoană este afiliată cu altă persoană dacă relația dintre ele este definită de cei puțin unul dintre următoarele cazuri:

- a) o persoană fizică este afiliată cu altă persoană fizică, dacă acestea sunt rude până la gradul al III-lea inclusiv;
- b) o persoană este afiliată cu o persoană juridică dacă persoana deține, în mod direct sau indirect, inclusiv deținerile persoanelor afiliate, minimum 33% din valoarea sau numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot deținute la persoana juridică ori dacă controlează în mod efectiv persoana juridică;

c) o persoană juridică este afiliată cu altă persoană juridică, dacă orice altă persoană deține direct sau indirect, inclusiv deținerile persoanelor afiliate, minimum 33% din valoarea sau numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot deținute la fiecare persoană juridică ori dacă controlează în mod efectiv fiecare persoană juridică; în înțelesul acestei definiții, o asocieră fără personalitate juridică se consideră persoană juridică.”

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

În consecință, deși nu există o prevedere explicită în Codul fiscal cu privire la controlul direct în cazul acționariatului comun reprezentat de persoane fizice, Legea nr. 571/2003 face trimitere directă la Legea nr. 32/1994 privind sponsorizarea, iar prevederile Ghidului O.E.C.D., care completează legislația națională în domeniul afilierilor sunt aplicabile în speță.

De asemenea, în conformitate cu art. 27, alin.(4) din O.G. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală: “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”.

Aceste dispoziții au fost menținute în mare parte prin art. 25, alin. 4 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală (în vigoare cu data de 01.01.2016):

“(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 ori a unei asociații sau fundații, fie în consiliul de administrație al unei societăți 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 opinia recurentei, controlul este efectuat în mod direct de către I care deține 64,5628% din acțiunile Societății SA, iar aceasta din urmă deține 43,1027% din acțiunile Societății SA și totodată este asociat/membru al Asociației y, iar doamna Γ are calitatea de președinte al asociației.

Mai mult, analizând contractele de sponsorizare se constată că în acestea nu este precizat în mod cert obiectul sponsorizării, așa cum prevede Legea nr. 32/1994 privind sponsorizarea, din care să rezulte clar și fără echivoc care este activitatea fără scop lucrativ ce face efectiv obiectul acestei sponsorizări, indicată cert de beneficiar.

Cu privire la sponsorizările acordate Sindicatului r, instanța de fond a apreciat că susținerea echipei de control în sensul că sumele acordate în baza contractului colectiv de muncă nu pot face obiectul sponsorizării este nefondată și contrară stării de fapt și de drept incidentă speței.

Precizează că reclamanta intimată a dedus din impozitul pe profit în mod eronat sponsorizările acordate Sindicatului întrucât aceasta nu putea deduce din impozitul pe profit aceste sume, considerând că societatea poate influența deductibilitatea fiscală a cheltuielilor cu aceste sume.

În cauză sunt aplicabile prevederile art. 21, alin.(2), lit. m) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal și art. 25 alin (1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal.

Dispozițiile Legii nr. 62/2011 a dialogului social reținute de instanța de fond nu demonstrează incidența acestora în speță și nu pot fi reținute în atât timp cât intimata nu a fost prezentat documente justificative care sa probeze efectuarea sponsorizărilor pentru acțiuni cu caracter social (cultural, artistic, educativ, de învățământ, științific - cercetare fundamentală și aplicată, umanitar, religios, filantropic, sportiv, al protecției drepturilor omului, medico-sanitar, de asistenta 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) încât să fte respectata voința legiuitorului așa cum ea exprimata la art. 4 din Legea nr. 32/1994 privind sponsorizarea.

Prin urmare, sumele acordate sindicatului în baza unui contract colectiv de muncă nu pot face obiectul sponsorizării așa cum prevede art. 4 din Legea nr. 32/1994 privind sponsorizarea și nu puteau fi deduse din impozitul pe profit.

În drept, i a invocat prevederile art. 483 alin. 1 și ale art. 488, alin. 1, punctul 8 din Legea nr. 134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare, ale art. 20 din Legea nr. 554/2004 a contenciosului administrativ, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și prevederile legale la care am făcut referire în cuprinsul cererii de recurs.

Apărările formulate în cauză

Intimata reclamantă Societatea (care a solicitat

S.A a formulat **întâmpinare** prin

1) Respingerea, în totalitate, a cererii de recurs formulată de către recurențele-pârâte DGRFP Timiș și AJFP Hunedoara, ca nefondată;

2) Păstrarea, în totalitate, a Sentinței civile nr, 760/CA/2020 din data de 05 Noiembrie 2020, pronunțată de către Tribunalul Hunedoara, Secția Mixtă de Contencios Administrativ și Fiscal, în dosarul nr. 1147/97/2020, aceasta fiind pe deplin legală și temeinică;

3) Obligarea recurențelor la plata tuturor cheltuielilor de judecată ocazionate de soluționarea prezentului litigiu, aferente tuturor fazelor procesuale, în temeiul dispozițiilor art. 451 alin. (1) Cod proc. civ., ale art. 453 alin. (1) Cod proc. civ, și ale art. 455 Cod proc. civ.,

În motivarea a arătat recurențele au reluat în integralitate aceleași argumente folosite atât în etapa inspecției fiscale cât și pe fondul cauzei.

În ceea ce privește sponsorizarea acordată către Școala I recurențele susțin că din analiza Contractului de sponsorizare nr. I 29.08.2012 încheiat între subscrisa și Școala I pentru suma de I Euro, nu s-a precizat în mod cert obiectul sponsorizării așa cum prevede Legea nr. 32/1994, din care să rezulte clar și fără echivoc care este activitatea fără scop lucrativ ce face efectiv obiectul acestei sponsorizări, indicată cert de beneficiar.

Operațiunea de sponsorizare a fost realizată printr-un contract ce cuprinde toate elementele necesare și care a fost și înregistrat cu respectarea tuturor cerințelor fiscale, iar prin contract se stabilește, în mod concret, la capitolul I, faptul că sponsorul susține activitatea de dezvoltare educațională și instruire a beneficiarului, situație ce demonstrează că obiectul sponsorizării este precizat în mod cert.

Cu alte cuvinte, contractul de sponsorizare nr. I /29.08.2012 îndeplinește condițiile prevăzute de Legea nr. 32/1994, cuprinde denumirea și elementele de identificare ale sponsorului, obiectul sponsorizării, durata acestuia, precum și faptul că beneficiarul sponsorizării este o entitate non-profit..

Mai mult, cu privire la cele invocate de către recurențe și anume că de fapt, prin sponsorizare s-au achitat contravaloarea taxelor de școlarizare pentru copiii administratorului societății, iar, pe cale de consecință, nu îndeplinește condițiile legale pentru a fi considerată sponsorizare, motiv pentru care această sumă reprezintă cheltuieli nedeductibile fiscal, în baza prevederilor art. 21 alin.i din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, respectiv art.25 alin.4 lit.i din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, nefiind destinată realizării de venituri impozabile, nu corespunde realității.

Astfel, este esențial a se avea în vedere faptul că sponsorul este persoana juridică - societatea S.A și nicidecum o persoană fizică. În conformitate cu prevederile Legii nr. 31/1990 privind societățile comerciale, organul de conducere și decizie a unei societăți comerciale este adunarea membrilor care o compun, fie asociați sau acționari. Adunarea generală adoptă hotărâri în chestiuni care interesează societatea, inclusiv numirea administratorilor și a cenzorilor, iar voința Adunării Generale este dusă la îndeplinire prin actele juridice ale organului executiv, care este administratorul societății.

Legea nu permite confuzia între persoana juridică și cea fizică, în calitate de sponsor, subiect al raportului juridic născut în temeiul contractului de sponsorizare, căreia îi sunt aplicabile dispozițiile art.6 din Legea nr. 32/1994, deoarece actele juridice încheiate de o persoană juridică, prin organele sale de administrare, sunt actele persoanei juridice înseși. În contractele de sponsorizare, este angajată voința juridică a persoanei juridice, care efectuează actul de sponsorizare și care participă în nume propriu la circuitul civil și nu cea a persoanei abilitate să realizeze demersurile în numele societății.

Totodată, prin utilizarea sintagmei „ sponsorizări efectuate de către rude ori afini (...)” s-a avut în vedere cu claritate, manifestarea de voință juridică expresă a persoanei în calitatea sa, de sponsor. Or, în speță, voința juridică pentru angajarea în raporturile juridice născute din contractul în discuție aparține neîndoiește, persoanei juridice, titular de drepturi și obligații, iar nu administratorului, în considerarea raporturilor de rudenie, acesta, acționând, în fapt, în limitele mandatului oferit de Adunarea Generală a Asociațiilor. Mai mult beneficiarul sponsorizării Școala Internațională Cluj, nu este rudă sau afin cu subscrisa sau cu administratorul de la vremea respectivă al subscrisei.

Prin urmare, este irelevant că persoana fizică I, în calitate de administrator (la acel moment) care angajează societatea în raporturile juridice cu terții, are calitatea de părinte a minorilor ce urmau cursurile persoanei juridice sponsorizate, întrucât, persoana fizică nu a acționat în nume propriu, nu are voință juridică proprie care să stea la baza actului de sponsorizare, nu este titular de drepturi și obligații, deci nu are calitatea de sponsor și nici nu este subiect al raportului juridic născut în temeiul contractelor de sponsorizare.

Mai mult, așa cum a reținut și instanța de fond, este greu de crezut și nedovedit faptul că administratorul societății, la vremea respectivă a influențat conducerea societății și a angajat societatea într-un contract de sponsorizare în scopul achitării cheltuielilor de școlarizare, așa cum eronat susțin recurențele.

În consecință, din perspectiva interpretării stricte a prevederilor legale, nu prezintă relevanță împrejurarea că o persoană fizică care are și calitatea de părinte al minorilor ce urmau cursurile organizate de către persoana sponsorizată este, în același timp, administrator al societății care a efectuat sponsorizarea, întrucât contractul de sponsorizare s-a încheiat între persoana juridică SRL, în calitate de sponsor, pe de o parte, iar pe de altă parte, în calitate de beneficiar, Școala nu între alte persoane.

De asemenea, nici argumentul privind încălcarea normelor de drept public prevăzute de art. 21 alina și alin. 4 lit. p din Vechiul Cod fiscal nu își găsește aplicabilitate, fiindcă răspunderea fiscală este personală, iar atât Noul Cod fiscal cât și Vechiul Cod fiscal, nu prevăd norme privind conținutul obligatoriu al contractelor în general. Deci nu se poate argumenta în sensul invocat de către părâte, cum că părțile încearcă eludarea normelor de drept public prin încheierea contractului de sponsorizare.

Cu privire la sponsorizările acordate Asociațiilor, s-a arătat că între SRL sau SA, după schimbarea formei de organizare și Asociația I nu există un raport de subordonare sau control pentru a putea fi reținută incidența art.6 lit.c din Legea nr. 32/1994. Textul este aplicabil doar în situația în care o persoană juridică conduce sau controlează direct persoana juridică sponsorizată, ceea ce nu este în cazul în speță, așa cum a hotărât și instanța de fond.

Diferența dintre cele două ipoteze care, potrivit legii, înlătură dreptul la facilitățile fiscale constă, în aceea că, dacă în prima ipoteză sponsorul conduce persoana juridică

sponsorizată - starea de fapt de a conduce persoana sponsorizată trebuie să rezulte neîndoiește din statutul persoanei juridice sponsorizate, din actul ei constitutiv, din hotărârile membrilor entității sponsorizate sau alte acte echivalente regulat întocmite; în cea de-a doua ipoteză - sponsorul controlează direct entitatea sponsorizată - aceasta stare de fapt trebuie să rezulte din o serie de împrejurări de fapt, care fac dovada că sponsorul intervine efectiv și decisiv în actul de conducere al entității sponsorizate, rezultând că intervenția trebuie să fie manifestă, exteriorizată prin acțiuni.

Cu alte cuvinte, cele două situații-excepție prevăzute de art.6 lit.c de la acordarea facilităților pot fi descrise astfel: fie sponsorul persoană juridică conduce persoana juridică sponsorizată, respectiv, sponsorul deține prin reprezentanții săi anume desemnați autoritatea, competențele și răspunderile activității de conducere la cel mai înalt nivel al entității sponsorizate, fie că sponsorul exercită conducerea de fapt a entității sponsorizate prin intervenții sistematice în activitatea acesteia.

Așadar, pentru a putea opera dispozițiile amintite de recurențe, respectiv prima ipoteză, ar fi trebuit să ne aflăm într-o situație în care Societatea era Directorul persoanei sponsorizate sau membru în Comitetul Director al acesteia. Însă, se poate observa cu ușurință că societatea nu face parte din organele de conducere ale entității sponsorizate și nu deține majoritatea drepturilor de vot în aceasta. Practic Societatea nu este nici măcar asociat în cadrul entităților sponsorizate.

În același timp, dacă e să analizăm a doua ipoteză, aceea a existenței unui control direct, faptul că domnul [] deține 64,5628% din acțiunile societății (S.A. aceasta din urmă deținând, la rândul ei, 43,1027% din acțiunile societății

[]) nu prezintă relevanță în prezenta speță, întrucât, dispozițiile legale se raportează la incidența unui control direct între sponsor și persoana sponsorizată. Or, această situație nu poate fi identificată în cazul de față, societatea intimată nu are nici o atribuție în legătură cu funcționarea și adoptarea deciziilor în cadrul asociației sponsorizate, prin urmare condițiile art.6 nu sunt îndeplinite.

Totodată, se arată că motivarea în fapt și în drept a titlului de creanță este eronată, fiind rezultatul unei greșite interpretări și aplicări ale prevederilor art.6 lit.c din Legea nr. 32/1994. Practic, întreaga critică vizează clarificarea sintagmei de control direct, din punct de vedere juridic, regăsită în cuprinsul art.6 din Lege.

Art. 6 din Legea nr. 32/1994 care stabilesc situațiile în care facilitățile nu se acordă constituie excepția de la regulă. Însă, excepția este de strictă interpretare și aplicare, ceea ce înseamnă că în cazul normelor juridice care conțin excepții este interzisă interpretarea extensivă sau analogia întrucât norma juridică ar fi lipsită de predictibilitate. Sfera situațiilor de fapt la care textul de lege se referă nu poate fi deci extinsă ca urmare a interpretării extensive. Or, recurențele tocmai asta fac, realizează o interpretare extensivă a textului de lege care instituie excepția.

Cu privire la trimiterile făcute de organele fiscale la dispozițiile art.7 alin.21 din Legea nr. 571/2003 referitoare la persoanele afiliate, Ghidul OCDE și ale art.27 alin.4 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală privind controlul direct și indirect, arată că referitor la art.6 alin.c din Legea nr. 32/1994 care se raportează doar la persoana juridică care „conduce sau controlează direct persoana juridică sponsorizată”, semnificația sintagmei în sensul legii, vizând, așa cum am indicat anterior, necesitatea existenței unui control direct între persoanele juridice, indiferent de legătura de afiliere existentă între o persoană fizică și una juridică. Or, potrivit principiului de drept „unde legea nu distinge, nici noi nu trebuie să distingem”, rezultă că nu se pot adăuga sau exclude cazuri care n-au fost adăugate sau excluse de legiuitorul însuși.

În acest sens, este esențial a se avea în vedere că noțiunea de persoane afiliate în sensul prevederilor art.7 alin.21 lit.b din Codul fiscal este distinctă de noțiunea tehnico-juridică de control direct în sensul dispozițiilor art.6 din Legea nr. 32/1994.

Relația de afiliere se stabilește între o persoană fizică și o persoană juridică, pe care persoana fizică o controlează în mod direct sau indirect. Legiuitorul nu restrânge relația de

afiliere între o persoană fizică și o persoană juridică la cazul exercitării unui control direct de către persoana fizică. Însă, relația de control direct reglementată prin dispozițiile art.6 lit.c din Legea nr. 32/1994 se stabilește între două persoane juridice în calitate de sponsor și de beneficiar al sponsorizării. Având în vedere că relația juridică este una de control direct este evident că se exclude din sfera de reglementare ipoteza exercitării unui control indirect de către persoana juridică ce sponsorizează și persoana juridică beneficiară.

Conform paragrafului 11 din Ghidul OCDE, indicat de către recurente: „o companie asociată (entitate afiliată în sensul Codului fiscal) este o întreprindere care îndeplinește condițiile prevăzute la Art.9, sub-paragrafele ia) și ib) din Convenția fiscală Model a OCDE”. Potrivit acestor condiții, două companii sunt asociate „dacă una dintre cele două participă direct sau indirect la conducerea, controlul sau capitalul celeilalte sau dacă aceleași persoane participă direct sau indirect la conducerea, controlul sau capitalul ambelor companii”.

Având în vedere că în speța de față sponsorul este societatea S.A., entitate distinctă față de S.A., iar entitatea sponsorizată este Asociația, nu se pot reține argumentele recurențelor, deoarece nu sunt întrunite condițiile exercitării unui control direct astfel cum impune art.6 din Lege. Mai mult, domnul Fărcaș Alexandru este membru asociat în Asociația alături de alte persoane, Fiecare având drept de vot, Așadar, S.A nu conduce activitatea asociației, nu este parte a organelor de conducere a acesteia din urmă și nu controlează activitatea acesteia.

În ceea ce privește obiectul de activitate al entității sponsorizate prin raportare la contractele de sponsorizare este evident că acesta este în concordanță cu prevederile art.4 din Legea nr. 32/1994. Obiectul de activitate și scopul asociației potrivit statutului acesteia a fost unul de îngrijire și îmbunătățire a calității vieții persoanelor vârstnice și cu dezabilități în primă fază (când denumirea acesteia era și a devenit ulterior unul eminentamente educațional, prin crearea unui sistem de natură a permite dezvoltarea copiilor și talentelor innăscute (când denumirea acesteia a fost schimbată în), în aceste condiții, susținerea conform căreia contractele de sponsorizare nu indică obiectul sponsorizării nu sunt pertinente, din moment ce se indică că sponsorul susține activitatea asociației în conformitate cu scopul urmărit de aceasta, astfel cum a fost precizat anterior.

Cu privire la sponsorizările acordate Sindicatului s-a arătat că trebuie pornit de la natura contractelor colective de muncă incidente în speță. Astfel, potrivit doctrinei, contractul complex este o creație a practicilor contractuale ce presupun acele contracte care înfățișează mai multe operațiuni juridice, care analizate distinct ar reprezenta un contract de sine stătător. Așa cum am precizat și în fața instanței de fond, Contractul Colectiv de Muncă aplicabil în unitate pentru anii 2013-2013 și 2017-2019 conține atât drepturi și obligații reciproce stabilite potrivit Legii nr. 62/2011, cât și o clauză de sponsorizare- contract separat.

În primul rând, este esențial a se avea în vedere că obiectul contractului, potrivit Codului civil, rezultă din ansamblul clauzelor contractuale și nu din denumirea pe care părțile înțeleg să i-o atribuie, sens în care dacă printr-un contract părțile au stabilit mai multe operațiuni juridice precum e cazul contractelor colective de muncă în discuție, contractul complex rezultat va fi interpretat și calificat separat conform prevederilor Codului civil, în baza celor expuse, contractul de sponsorizare reprezentat în speță de clauza inserată și reținută de recurente, va fi interpretat și calificat ca atare dacă este înglobat într-un contract cu o altă denumire,

Totodată, din analiza art. 1 din Legea nr. 62/2011 a dialogului social, coroborat cu art. 25 din aceeași Lege, rezultă că Sindicatul este o persoană juridică fără scop lucrativ ce desfășoară în România activități dintre cele prevăzute de art.4 din Legea nr. 32/1994, în concret al protecției drepturilor omului, social, umanitar și de reprezentare a asociațiilor profesionale, apărând interesele membrilor săi de sindicat, în speță angajați ai Societății. Așadar, sponsorizarea acordată de Societate Sindicatului se încadrează în dispozițiile Legii nr. 32/1994 și a fost dedusă în mod corect din impozitul pe profit.

Argumentele conform cărora obligația de plată a sumelor către sindicat derivă dintr-un contract colectiv de muncă pentru a stabili un impozit suplimentar nu pot fi primite, întrucât sumele de bani achitate nu au fost generate de o obligație inserată în Contractul Colectiv de Muncă, ci într-un contract de sponsorizare încheiat între societate și sindicat.

În drept, a invocat dispozițiile indicate în cuprinsul prezentei întâmpinări, pe normele incidente/conexe, precum și pe principiile în care își are sediul materia.

Analizând recursul formulat prin prisma motivelor invocate, Curtea reține următoarele:

Potrivit **art. 488 alin 1** C.pr.civ casarea unor hotărâri se poate cere numai pentru motivele de nelegalitate enumerate în mod limitativ la pct. 1-8.

Recurentul a indicat expres motivul de recurs, prevăzut ide **art. 488 alin. și pct. 8** din C.pr.civ, respectiv *când hotărârea a fost dată cu încălcarea sau aplicarea greșită a normelor de drept material.*

Acest text vizează încălcarea legii de drept substanțial (material), încălcare ce poate îmbrăca mai multe aspecte: aplicarea unui text de lege străin situației de fapt; extinderea normei juridice dincolo de ipotezele la care se aplică ori restrângerea nejustificată a aplicării prevederilor acesteia, textului de lege corespunzător situației de fapt i s-a dat o interpretare greșită; violarea unor principii generale de drept.

În cauza, reclamanta intimată a fost supusă unei inspecții fiscale privind modul de evidențiere, calcul, declarare și plată a impozitului pe profit în perioada 01.01.2013 - 31.12.2018 și în urma inspecției fiscale a fost emis Raportul de inspecție fiscală nr. F-HD : 28.06.2019 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. F-HD : 28.06.2019 prin care au fost stabilite obligații fiscale suplimentare constând în impozit pe profit în sumă

iei, astfel:

-anul 2013 în sumă de lei -anul 2014 în sumă de lei -anul 2015 în sumă de lei;

-anul 2016 în sumă de lei;

-anul 2017 în sumă de lei.

Aceste obligații fiscale suplimentare, reprezentând impozit pe profit, au fost stabilite în sarcina reclamantei, motivat de faptul că în perioada 01.01.2013 - 31.12.2018 a dedus eronat din impozitul pe profit datorat, suma totală de lei, reprezentând sponsorizare.

Sponsorizarea este reglementată de Legea nr. 32/1994 cu modificările și completările ulterioare și reprezintă actul juridic prin care două persoane convin cu privire la transferul dreptului de proprietate asupra unor bunuri materiale sau mijloace financiare pentru susținerea unor activități fără scop lucrativ desfășurate de către una dintre părți, denumita beneficiarul sponsorizării.

Un prim contract de sponsorizare pentru care s-a refuzat deducerea din impozitul pe profit este cel acordat Școlii în anul 2013 în suma de lei, apreciindu-se de către organele fiscală că reprezintă de fapt achitarea contravalorii taxelor de școlarizare achitate de administratorul societății pentru copiii săi.

Curtea constată ca între SC () SA și SCOALA s-a încheiat Contractul de sponsorizare nr. /29.08.2012 pentru suma de euro.

În cuprinsul acestui contract nu este precizat obiectul sponsorizării, și nici activitatea fără scop lucrativ ce face efectiv obiectul acestei sponsorizări.

Beneficiarul sponsorizării nu a precizat clar activitatea fără scop lucrativ care este efectiv sponsorizată, iar reclamanta intimată a prezentat ca documentele justificative, facturi fiscale în cuprinsul cărora se precizează ca fost achitate servicii de masa, taxe școlare, și taxe club,

Operațiunile de sponsorizare și mecenat sunt reglementate în Legea nr. 32/1994 privind sponsorizarea, cu modificările și completările ulterioare, iar tratamentul fiscal al acestora sub aspectul deductibilității și al taxei pe valoarea adăugată pentru acordarea de bunuri, executarea de lucrări sau prestarea de servicii este prevăzut în Codul fiscal.

Potrivit art. 1 alin. (1) din Legea nr. 32/1994, sponsorizarea este actul juridic prin care două persoane convin cu privire la transferul dreptului de proprietate asupra unor bunuri materiale sau mijloace financiare pentru susținerea unor activități fără scop lucrativ desfășurate de una dintre părți, denumită beneficiarul sponsorizării.

La baza operațiunii de sponsorizare trebuie să stea un contract care se încheie obligatoriu în formă scrisă, din conținutul căruia nu trebuie să lipsească următoarele elemente: obiectul sponsorizării; valoarea care i se atribuie contractului; durata sponsorizării; drepturile și obligațiile părților implicate în actul de sponsorizare ca sponsor și ca beneficiar al acesteia.

Acțiunile de sponsorizare pot îmbrăca forme diverse, inclusiv acordarea de resurse financiare în numerar sau prin virament bancar, care trebuie reflectate în contabilitate.

În cauza nu au fost prezentate documente justificative care să indice acțiunea sponsorizată, și finalitatea sponsorizării, mai mult din conținutul facturilor prezentate și a documentelor justificative anexate acestora rezultă ca au fost achitate "servicii de masa, taxe școlare, taxe club" pentru [redacted] și [redacted] (copiii administratorului societății SRL - [redacted] în perioada iunie 2012-decembrie 2013.

Susținerile reclamantei intime că este greu de crezut că administratorul societății, la vremea respectivă a influențat conducerea societății și a angajat societatea într-un contract de sponsorizare în scopul achitării cheltuielilor de școlarizare, nu poate fi avută în vedere, fiind contrazisa chiar de facturile emise de către beneficiarul sponsorizării.

În condițiile în care obiectul sponsorizării, potrivit documentelor justificative constă în servicii de masa, taxe școlare, taxe club de care au beneficiat copiii administratorului, este evident că aceste cheltuieli care nu pot face obiectul sponsorizării așa cum prevede art. 4 din Legea nr. 32/1994 privind sponsorizarea, iar soluția primei instanțe, sub acest aspect este dată cu încălcarea normelor de drept material incidente.

Cu privire la sponsorizările acordate Asociației [redacted] și Asociația I [redacted], (aceeași asociație, care a purtat de-a lungul timpului două denumiri), organele fiscale au reținut că [redacted] și [redacted] fac parte din conducerea asociației, iar I [redacted] este acționar majoritar la SC [redacted] SA, iar această entitate este acționar la societatea reclamantă SC [redacted] SA, apreciindu-se ca sponsorul a exercitat controlul asupra fundației sponsorizate.

În opinia recurentei controlul este efectuat în mod direct de către [redacted] care deține 64,5628% din acțiunile Societății [redacted] SA, iar aceasta din urma deține 43,1027% din acțiunile Societatea [redacted] SA și totodată este asociat/membru al Asociației [redacted] iar doamna I [redacted] este președinta de calitate a asociației.

Instanța constata ca o parte afiliată poate fi atât o persoană juridică cât și o persoană fizică. În ceea ce privește afilierea prin intermediul unor persoane fizice, sunt considerate persoane afiliate acele persoane fizice care au capacitatea de a decide asupra activității entității juridice vizate sau asupra mai multor persoane juridice. Un exemplu de parte afiliată persoană fizică este cel în care compania este afiliată cu orice persoană care deține cel puțin 25% din valoarea părților sociale (i.e. capitalul social) sau din drepturile de vot. Două sau mai multe entități juridice sunt considerate părți / persoane afiliate dacă se îndeplinește condiția de a exista dețineri între acestea, în mod direct sau indirect, de cel puțin 25% din valoarea părților sociale (capitalul social) sau a drepturilor de vot. De asemenea, două sau mai multe entități juridice sunt considerate părți afiliate / persoane afiliate dacă există un control indirect între acestea.

Or, în cauză nu sunt îndeplinite aceste condiții, [redacted] nu reiese că deține 25% din valoarea părților sociale a [redacted] SA.

Nu există dovada existenței nici unui control indirect, [redacted] nu apare ca fiind administrator cu puteri depline, în societatea care a încheiat contractul de sponsorizare.

Drept urmare, în mod corect, prima instanță a concluzionat că din moment ce societatea reclamantă este autorul sponsorizării, iar obiectul obligației de sponsorizare este

exprimat în fiecare contract-susținere proiecte, asociația desfășurând activități în plan educațional și social, în mod nelegal au fost considerate nedeductibile fiscal cheltuielile cu sponsorizarea.

Cu privire la sponsorizările acordate Sindicatului organul fiscal a reținut că sumele acordate în baza contractului colectiv de muncă nu pot face obiectul sponsorizării. așa cum prevede art. 4 din Legea nr. 32/1994 privind sponsorizarea și nu puteau fi deduse din impozitul pe profit.

Sindicatul este o persoană juridică fără scop lucrativ ce desfășoară în România activități dintre cele prevăzute de art.4 din Legea nr. 32/1994, în concret al protecției drepturilor omului, social, umanitar și de reprezentare a asociațiilor profesionale, apărând interesele membrilor săi de sindicat, așa cum reiese din analiza art. 1 și art. 25 din Legea nr. 62/2011 a dialogului social.

De asemenea în art. 68 alin. 1 din Legea 62/2011 se prevede că „Sursele veniturilor organizațiilor patronale pot fi: taxe de înscriere, cotizații, donații, sponsorizări și alte venituri, potrivit statutelor și legilor în vigoare”

Corect a reținut prima instanță, că niciun text de lege nu interzice ca în cadrul contractului colectiv de muncă să fie inserată și o clauză privind sponsorizarea

În cauza obligația de plată a sumelor către sindicat nu derivă dintr-un contract colectiv de muncă, ci într-un contract de sponsorizare încheiat între societate și sindicat.

Faptul că această clauză este inserată în cadrul unui contract colectiv de muncă nu înseamnă că nu poate fi calificat și ca un contract de sponsorizare, atâta vreme cât din clauza inserată reiese, părțile, perioada acordării sponsorizării, perioada de valabilitate a contractului, cuantumul sponsorizării și scopul pentru care aceasta a fost acordată, fiind prevăzute întocmai toate elementele esențiale pentru existența unui contract de sine stătător, concluziile primei instanțe fiind legale sub acest aspect.

Pentru aceste considerente, instanța va admite recursul declarat de către pârâta ADMINISTRAȚIA FINANTELOR PUBLICE HUNEDOARA în nume propriu și pentru DGRFP TIMIȘOARA-SERVICIUL SOLUTIONARE CONTESTAȚII 2 împotriva sentinței nr. 760/CA/2020 pronunțată de Tribunalul Hunedoara în dosar nr. 1147/97/2020.

Va casa sentința recurata și în rejudecare, va admite în parte acțiunea formulată de reclamanta SC „SA și va anula în parte Decizia de impunere nr. F-HD /28.06.2019 și Decizia de soluționare a contestației nr. /18.12.2019, cu privire la majorarea bazei de impunere cu sumele acordate cu titlu de sponsorizare Asociațiilor și Sindicatului și accesoriile aferente, menținând actele fiscale contestate doar în ceea ce privește suma de lei reprezentând impozit suplimentar, achitată cu titlu de sponsorizare către Școala

**PENTRU ACESTE MOTIVE,
ÎN NUMELE LEGII
DECIDE**

Admite recursul declarat de către pârâta ADMINISTRAȚIA FINANTELOR PUBLICE HUNEDOARA în nume propriu și pentru DGRFP TIMIȘOARA-SERVICIUL SOLUTIONARE CONTESTAȚII 2 împotriva sentinței nr. 760/CA/2020 pronunțată de Tribunalul Hunedoara în dosar nr. 1147/97/2020.

Casează sentința recurata și în rejudecare

Admite în parte acțiunea formulată de reclamanta SC „SA cu sediul în M. Cluj în contradicție cu județul Cluj în contradicție cu pârâtele Administrația Județeană a Finanțelor Publice Hunedoara cu sediul în Deva, str.1 Decembrie 1918, nr. 30 județul Hunedoara și Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara cu sediul în Timișoara, str. Gheorghe Lazăr, nr. 9B, județul Timiș;

Anulează în parte Decizia de impunere nr. F-HD /28.06.2019 și Decizia de soluționare a contestației nr. /18.12.2019, cu privire la majorarea bazei de impunere cu sumele acordate cu titlu de sponsorizare Asociațiilor ' și și Sindicatului și accesoriile aferente.

Menține actele fiscale contestate doar în ceea ce privește suma de lei reprezentând impozit suplimentar, achitată cu titlu de sponsorizare către Școala I

Definitivă.

Pronunțată, prin punerea soluției la dispoziția părților, prin mijlocirea Grefei la data de 10.03.2021.

Președinte,

Judecător,

Judecător,

Grefier,

CONFORM CU
ORIGINALUL

