



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agenția Națională de
Administrare Fiscală**

**Direcția Generală Regională a
Finanțelor Publice Timișoara
Serviciul Soluționare Contestații 2**



Directia Generală Regională
a Finanțelor Publice - Timișoara

Str. Gh. Lazar nr. 9B
300081, Timișoara
Tel : +0256 499334
Fax :+0256 499332

D E C I Z I E nr. 4460/18.12.2019
privind soluționarea contestației depusă de societatea X SA,
înregistrată la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr. TMR_DGR .../03.09.2019.

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara a fost sesizată de către A.J.F.P. Hunedoara - Inspecție Fiscală, cu adresa nr. .../29.08.2019 înregistrată la D.G.R.F.P Timișoara sub nr. TMR_DGR .../03.09.2019, asupra contestației formulate de

Societatea X SA,
CUI ..., înmatriculată la ORC sub nr. ...,
cu sediul în ..., jud. Cluj,
și domiciliul fiscal în, jud. Hunedoara,
prin mandatar convențional MBR - Societate Civilă de Avocați,
reprezentată de către av. B.

înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Hunedoara sub nr. HDG_AIF .../26.08.2019 și la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara sub nr. TMR_DGR .../03.09.2019.

Societatea X SA formulează contestație împotriva Deciziei de impunere nr. F-HD .../28.06.2019 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, emisă de către Activitatea de Inspecție Fiscală, în baza raportului de inspecție fiscală nr. F-HD .../28.06.2019,

prin care s-au stabilit obligații fiscale în sumă totală de ... lei, reprezentând impozit pe profit.

De asemenea, societatea petentă înțelege să conteste și Raportul de inspecție fiscală nr. .../28.06.2019.

Contestația poartă amprenta ștampilei și semnătura MBR - Societate Civilă de Avocați, fiind depusă împuternicirea avocațială de reprezentare nr. .../09/08/2019, în original, așa după cum prevede art. ... din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală

În raport de data comunicării Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-HD .../28.06.2019, emisă de A.J.F.P. Hunedoara – A.I.F, respectiv data de 09.07.2019 contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.270 alin.(1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, fiind înregistrată la registratura A.J.F.P.Hunedoara sub nr. HDG_REG .../23.08.2019.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, D.G.R.F.P. Timișoara este investită să se pronunțe asupra contestației.

Referitor la contestația formulată împotriva Raportului de inspecție fiscală parțială nr. F-HD .../28.06.2019 emis de către A.J.F.P. Hunedoara - Inspecție Fiscală, se reține că raportul de inspecție fiscală reprezintă un act premergător, rezultatele inspecției fiscale, respectiv constatările inspecției din punct de vedere faptic și legal consemnate în raport fiind valorificate prin emiterea deciziei de impunere, care constituie titlu de creanță și care este actul administrativ fiscal susceptibil a fi contestat în cauză, în conformitate cu prevederile în conformitate cu prevederile art.131 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările, potrivit cărora:

“Rezultatul inspecției fiscale

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

(2) Raportul de inspecție fiscală se întocmește la finalizarea inspecției fiscale și cuprinde toate constatările în legătură cu perioadele și obligațiile fiscale verificate, precum și în legătură cu alte obligații prevăzute de legislația fiscală și contabilă ce au făcut obiectul verificării.(...)

(4) Raportul de inspecție fiscală stă la baza emiterii:

a) deciziei de impunere, pentru diferențe în plus sau în minus de obligații fiscale principale aferente diferentelor de baze de impozitare;

b) deciziei de nemodificare a bazelor de impozitare, dacă nu se constată diferențe ale bazelor de impozitare și respectiv de obligații fiscale principale;

c) deciziei de modificare a bazelor de impozitare dacă se constată

diferențe ale bazelor de impozitare, dar fără stabilirea de diferențe de obligații fiscale principale. (...).”

coroborate cu prevederile art.93 alin.(1) și alin.(2) din același act normativ, care stipulează:

“Sfera și actele de stabilire a creanțelor fiscale

(1) Stabilirea creanțelor fiscale reprezintă activitatea de determinare a materiei impozabile, de calculare a bazei de impozitare și a creanțelor fiscale.

(2) Creanțele fiscale se stabilesc astfel:

a) prin declarație de impunere, în condițiile art.95 alin.(4) și art.102 alin.(2);

b) prin decizie de impunere emisă de organul fiscal, în celelalte cazuri.”

Având în vedere cele precizate mai sus, se reține faptul că raportul de inspecție fiscală este un act premergător emiterii titlului de creanță și nu reprezintă act administrativ fiscal, conform Legii nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, susceptibil de a fi contestat. În această situație, obiectul contestației îl reprezintă Decizia de impunere nr.H-HD .../28.06.2019, act administrativ fiscal emis de către A.J.F.P. Hunedoara - Inspecție Fiscală.

I. Prin contestația depusă petenta se îndreaptă împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane juridice nr. FHD .../28.06.2019, prin care solicită anularea în integralitate a Decizie cu consecința anulării în integralitate a obligațiilor fiscale suplimentare și a penalităților stabilite în sarcina sa, privind sponsorizările efectuate către Asociații și Sindicatul LP Orăștie, pentru următoarele motive:

În perioada 29.05.2019 - 28.06.2019 s-a desfășurat activitatea de inspecție fiscală, ocazie cu care echipa de inspecție fiscală a stabilit prin Raport și Decizie un impozit suplimentar datorat de către societate în cunatum de ... lei și penalități în cuantum de ...lei.

Cu privire la impozitul suplimentar, echipa de inspecție fiscală a reținut că pentru anul 2013, Societatea a achitat suma de ... lei către Școala I Cluj în baza contractului nr. .../29.08.2012, cheltuială considerată în întregime deductibilă.

În acest context s-a reținut că potrivit art. 6 lit. b) și art. 10 alin. 1) din Legea nr. 32/1994 administratorul X S.R.L. nu putea achita prin sponsorizare contravaloarea taxelor de școlarizare pentru proprii copii, susținându-se că sponsorizarea astfel efectuată nu se încadrează în prevederile art. 4 din Legea nr. 32/1994.

În mod similar pentru anul 2014, 2015 și 2016 echipa de inspecție fiscală a stabilit că Societatea a sponsorizat:

- "Asociația W" cu suma de ... lei considerată integral deductibilă de către Societate și a reținut că din analiza contractului Fn din 02.12.2014 și a obiectului asociației sponsorizate rezultă că aceasta nu poate fi beneficiară a sponsorizării, activitatea acesteia neîncadrându-se în

prevederile art. 4 din Legea nr.32/1994 și ale art. 6 lit. b) și c) din Legea nr. 32/1994 neputând fi deduse din impozitul pe profit aferent anului 2014;

- "Asociația W" cu suma de ... lei considerată integral deductibilă de către Societate și a reținut că din analiza contractului ... din 27.12.2015 și a obiectului asociației sponsorizate rezultă că aceasta nu poate fi beneficiară a sponsorizării, activitatea acesteia neîncadrându-se în prevederile art. 4 din Legea nr.32/1994 și ale art. 6 lit. c) din Legea nr. 32/1994 neputând fi deduse din impozitul pe profit aferent anului 2015 deoarece atât sponsorul cât și persoana juridică sponsorizată sunt controlate de soții FA și FM care controlează grupul de firme "X" și, în același timp sunt membrii fondatori ai "Asociației L".

- "Asociația W" cu suma de ... lei considerată integral deductibilă de către Societate și a reținut că din analiza contractului ...din 27.06.2016 și a obiectului asociației sponsorizate rezultă că aceasta nu poate fi beneficiară a sponsorizării, activitatea acesteia neîncadrându-se în prevederile art. 4 din Legea nr.32/1994 și ale art. 6 lit. c) din Legea nr. 32/1994 neputând fi deduse din impozitul pe profit aferent anului 2016 deoarece atât sponsorul cât și persoana juridică sponsorizată sunt controlate de soții FA și FM care controlează grupul de firme "X" din care face parte și Societatea.

- "Asociația L" cu suma de ... lei considerată integral deductibilă de către Societate și a reținut că din analiza contractului ... din 22.12.2016 și a obiectului asociației sponsorizate rezultă că aceasta nu poate fi beneficiara a sponsorizării, activitatea acesteia neîncadrându-se în prevederile art. 4 din Legea nr.32/1994 și ale art. 6 lit. c) din Legea nr. 32/1994 neputând fi deduse din impozitul pe profit aferent anului 2016 deoarece atât sponsorul cât și persoana juridică sponsorizată sunt controlate de soții FA și FM care controlează grupul de firme "X" din care face parte și Societatea.

Tot cu privire la impozitul suplimentar echipa de inspecție fiscală a reținut că societatea a achitat către Sindicatul LP suma de ... lei în anul 2013, ... lei în anul 2014, ... lei în anul 2015 și ... lei în anul 2017 în baza Contractului Colectiv de Muncă încheiat la nivelul societății pentru anii 2013-2015 și a Contractului Colectiv de Muncă încheiat la nivelul societății pentru anii 2017-2019, contracte în care exista următoarea prevedere: Administrația va vira lunar sindicatului suma de ... lei pentru activități sociale, culturale, ajutoare sociale, etc. Această clauză este identică în ambele contracte colective de muncă.

Echipa de inspecție fiscală a reținut că aceste sume plătite sindicatului nu se încadrează în prevederile art. 4 din Legea nr. 32/1994, întrucât obligația plății acestora ar deriva dintr-un contract colectiv de muncă încheiat între părți. Totodată a fost invocată dispoziția legală de la art. 21 alin 2) lit. p) din Legea nr. 571/2003 precum și art. 25 alin. 4) lit. i) din Legea nr. 227/2015.

Societate petentă menționează că și-a prezentat un punct de vedere argumentat privitor la reținerile echipei de inspecție fiscală, dar aceasta le-a înlăturat, reiterând motivarea organelor de inspecție fiscală și subliniază temeiurile de drept indicate de echipa inspecției fiscale.

Având în vedere cele de mai sus, înțelege să conteste actele administrative - Decizie și Raport comunicate la data de 09.07.2019, raportat la următoarele argumente:

Cu privire la sponsorizările acordate ASOCIAȚIILOR

Petenta consideră inaplicabile dispozițiile din Legea nr. 32/1994, reținute de inspecția fiscală, raportat la situația de fapt, citând dispozițiile legale reținute de echipa de inspecție fiscală și considerate neaplicabile speței.

Cu privire la sponsorizarea acordată către Școala I Cluj

Echipa de inspecție fiscală a reținut, că administratorul X S.R.L. nu putea achita prin sponsorizare contravaloarea taxelor de școlarizare pentru proprii copii.

În speța, Sponsorul este în fapt societatea X S.R.L. și nicidecum administratorul acesteia de la epoca contractului cum în mod fals se reține de către echipa de inspecție fiscală.

Pe de altă parte Societatea a sponsorizat Școala I Cluj, care reprezintă o persoană juridică dintre cele descrise la art. 4 alin. 1 lit. a) din Legea nr. 32/1994, adică o persoană juridică fără scop lucrativ, care desfășoară în România o activitate în domeniile: educativ, de învățământ. Prin urmare este lipsită de temei reținerii incidente art. 4 alin 1. lit. a) din Legea nr. 32/21994 cât timp persoana sponsorizată este o persoană juridică fără scop lucrativ ce desfășoară activități educative și de învățământ.

Mai mult consideră dispozițiile art. 6 din Legea nr. 32/1994 nu sunt incidente în speța de față. Din textul de lege rezultă cu ușurință, chiar și pentru un necunoscător că:

(i) este interzisă sponsorizarea reciprocă iar în cazul de față Nu există o sponsorizare reciprocă între X SRL și Școala I Cluj, ci doar sponsorizarea de la Societate către Școala I Cluj,

(ii) este interzisă sponsorizarea între rude ori afini, în cazul de față NU există sponsorizare între rude ori afini până la gradul al patrulea inclusiv, deoarece persoanele juridice, între ele nu se înrudesc, acesta este atributul persoanelor fizice, ceea ce nu este cazul nostru, și

(iii) este interzisă sponsorizare unei persoane juridice de către o persoană juridică care o conduce sau controlează direct persoana juridică sponsorizată, în cazul de față, X S.R.L. nu controlează și nu conduce direct pe Beneficiarul sponsorizării pentru a fi incidente dispozițiile de citate.

Din punct de vedere al textului reținut de către inspectorii fiscali, mai exact art. 6 lit. b) din Legea nr. 32/1994, trebuie subliniat că legiuitorul a prohibit posibilitatea acordării sponsorizării către rude sau afini până la gradul al patrulea. Din această perspectivă prin rudenie se înțelege legătura de sânge dintre două persoane fizice. Or, în cazul de față sponsorul este o persoană juridică, nefiind posibilă existența unei relații de rudenie pentru a se putea accepta aplicabilitate textului legal. Mai mult persoana sponsorizată este tot o persoană juridică și, prin urmare, NU se poate susține cu temei posibilitatea existenței relației de rudenie între două persoane juridice.

În ceea ce privește aplicabilitatea art. 10 alin. 1) din Legea nr. 32/1994 lucrurile sunt mai clare decât în cazul celorlate dispoziții legale. Așadar, petenta arată că nu știe și nici nu poate măcar bănuși cum a ajuns echipa de inspecție fiscală la concluzia că, în fapt, Societatea a urmărit direct sau indirect prin sponsorizarea acordată să direcționeze în vreun fel activitatea beneficiarului sponsorizării. În opinia noastră este illogic a se susține așa ceva, mai grav poate este vorba de rea voință întrucât altfel nu se poate explica rațional cum prin efectuarea unei sponsorizări, în fapt, Societatea a urmărit de fapt să conducă activitatea beneficiarului sponsorizării în vreun fel anume.

Prin urmare, orice extindere a aplicabilității textului legal la situații neacoperite de acesta este nelegală și neavenită, ba mai mult făcută tendențios. NU este posibilă adăugarea la lege, ceea ce în fapt a realizat echipa de inspecție fiscală prin modul în care au interpretat și aplicat dispozițiile legale reținute ca și temei sau interpretarea dispozițiilor legale "după cum sună mai bine pentru noi". Dispozițiile legale trebuie interpretate în litera și spiritul lor, conform regulilor de interpretare aplicabile, nu într-un mod incalificabil în fapt, cum a reușit echipa de inspecție fiscală.

Apreciază așadar că în mod nelegal considerarea ca nedeductibile a unor sponsorizări prin invocarea ca temei legal a unor dispoziții străine de starea de fapt.

Cu privire la sponsorizările acordate Asociației W și Asociația L.

În primul rând trebuie subliniat că, în fapt, vorbim de una și aceeași asociație care a purtat de-a lungul timpului două denumiri Asociației W și Asociația L, în prezent denumirea fiind cea de-a doua.

Apoi, obiectul de activitate/scopul asociației potrivit statului acesteia este de îngrijire și îmbunătățire a calității vieții persoanelor vârstice și cu diverse dizabilități psiho-motorii (când denumirea acesteia era W) și de creare a unui sistem educațional care să permită dezvoltarea armonioasă a copiilor, dezvoltarea talentelor înăscute, etc, (când denumirea acesteia a fost schimbată în L).

În același timp între X S.R.L., sau S.A. după schimbarea formei de organizare, și Asociația W sau Asociația L 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. Textul legal în discuție precizează că nu beneficiază de facilitățile legii în cazul în care se realizează sponsorizarea unei persoane juridice fără scop lucrativ de către o altă persoană juridică care conduce sau controlează direct persoana juridică sponsorizată.

Prin urmare cerința legală pentru aplicabilitatea textului în discuție este aceea ca Societatea să conducă sau să controleze direct activitatea entității sponsorizate. Altfel spus, ne puteam afla într-o asemenea situație, în cazul în care Societatea era Directorul persoanei sponsorizate, pentru ipoteza de a conduce avută în vedere de textul legal sau cel puțin să spunem membru al Comitetului Director pentru ipoteza de control direct al entității sponsorizate. Însă, este lesne de observat că Societatea NU FACE

PARTE DIN ORGANELE DE CONDUCERE ale entității sponsorizate. Ipoteza exercitării controlului direct asupra entității sponsorizate ar putea fi validă doar în cazul în care spre exemplu Societatea ar fi unul dintre asociații care au constituit entitatea sponsorizată și, în plus, ar deține majoritatea drepturilor de vot, întrucât altfel nu se poate susține posibilitatea de a o controla direct această entitate. Simpla existență a calității de asociat/membru fondator NU înseamnă că respectivul asociat/membru fondator controlează direct entitatea sponsorizată.

Revenind însă la starea de fapt, reamintim că echipa de inspecție fiscală a reținut ca fiind aplicabile prevederile art. 4 din Legea nr. 32/1994 și ale art. 6 lit. c) din Legea nr. 32/1994 și a motivat că, pe de o parte, entitatea a sponsorizată nu se încadrează în prevederile art. 4 din Legea nr. 32/1994, și, pe de altă parte că sumele respective nu puteau fi deduse din impozitul pe profit aferent anului 2016 deoarece atât sponsorul cât și persoana juridică sponsorizată sunt controlate de soții FA și FM care controlează grupul de firme "X" din care face parte și Societatea.

Cât privește obiectul de activitate al entității sponsorizate este evident că acesta este în strictă concordanță cu dispozițiile art. 4 din Legea nr. 32/1994, fiind unul umanitar, de întrajutorare a persoanelor vârstnice și cu dizabilități în prima fază, pentru ca ulterior să fie unul eminent educațional. Prin urmare este falsă reținerea faptului că în concret activitatea asociației, indiferent de denumirea purtată de-a lungul timpului, nu corespundea exigențelor articolului 4 din Legea nr. 32/1994. Această concluzie se impune cu forța evidenței, fără a fi necesare cunoștințe de specialitate.

Nu în ultimul rând în ceea ce privește reținerea echipei de inspecție fiscală privitoare la faptul că atât sponsorul cât și persoana juridică sponsorizată sunt controlate de soții FA și FM care controlează grupul de firme "X" din care face parte și Societatea, se apreciază că este nerelevantă pentru speța de față, ba mai mult chiar străină speței.

Într-adevăr FA și FM sunt membrii asociației ai asociației L însă nu membrii fondatori. De asemenea este adevărat că dl. FA este acționarul majoritar al X S.A. Însă aceste aspecte sunt străine speței de față, întrucât dispoziția legală de la art. 6 lit. c) din Legea nr. 32/1994 are în vedere strict situația în care sponsorul conduce sau sponsorul controlează DIRECT activitatea entității sponsorizate astfel cum s-a arătat deja mai sus.

Or, în speța de față sponsor este X S.A., entitate distinctă față de X S.A., iar entitatea sponsorizată este Asociația W sau Asociația L. Mai mult dl, FA este membru asociat în Asociația L alături de alte persoane, fiecare cu drepturi de vot distincte și clar prevăzute de statutul acesteia.

Prin urmare X S.R.L. nu conduce activitatea Asociației L nefiind parte a organelor de conducere a acesteia din urmă și nu controlează activitatea acesteia nefiind nici membru asociat al acesteia și nici nu deține majoritatea drepturilor de vot în adunarea generală a acesteia.

Așa fiind este cât se poate de clar și fără echivoc că dispozițiile legale reținute de echipa de inspecție fiscală dar și argumențele de fapt NU își au aplicabilitate în cazul de față fiind străine pricinii.

Cu privire la sponsorizările acordate Sindicatului LP:

Reiterează faptul că echipa de inspecție fiscală a reținut prin actele atacate faptul că sponsorizările acordate către Sindicatul LP Orăștie nu se încadrează în prevederile art. 4 din Legea nr. 32/1994 cu motivare a că obligația de plată derivă dintr-un contract colectiv de muncă. S-a reținut totodată că sumele plătite către sindicat nu pot fi deduse direct din impozitul pe profit astfel cum prevede art. 21 alin. 4) lit. P din Codul fiscal (varianta din 2003).

Petenta invocă greșita calificare a dispozițiilor contractuale din contractele colective de muncă, citând prevederile art. 1, art. 7, art. 25 și art. 28 din legea 62/2011 a dialogului social, precum și ale art. 1166 și 1225 Cod Civil.

Contractul complex a fost definit de doctrină ca fiind o creație a practicilor contractuale, ce presupun acele contracte care înfățișează mai multe operațiuni juridice. Fiecare din aceste operațiuni, dacă ar fi analizată distinct, ar reprezenta un contract în sine.

Raportând cele de mai sus la situația de fapt petenta concluzionează că:

a). 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, angajații Societății;

b) Contractul Colectiv de Muncă aplicabil în unitate pentru anii 2013-2015 și 2017-2019 este un contract complex, nenumit, ce conține drepturi și obligații reciproce părților semnatare, și al cărui obiect este reprezentat de apărarea drepturilor salariaților potrivit Legii nr. 62/2011 și, în plus cuprinde și clauza de sponsorizare redată de echipa de inspecție fiscală în cadrul actelor atacate.

Rezultă așadar din cele de mai sus, că în fapt sponsorizarea acordată de către Societate Sindicatului LP Orăștie se încadrează în dispozițiile Legii nr. 32/1994 nefiind prohibită în vreun fel de lege și ca atare, în mod corect Societatea a procedat la scăderea sumelor plătite sindicatului din impozitul pe profit.

Argumentele echipei de inspecție fiscale privitoare la faptul că obligația de plată a sumelor către sindicat derivă dintr-un contract colectiv de muncă pentru a stabili un impozit suplimentar nu pot fi primite.

Faptul că într-un contract de orice tip și căruia părțile i-au dat o anumită denumire, părțile au stabilit în principal spre exemplu, drepturi și obligații specifice de vânzare, dar și drepturi și obligații specifice de sponsorizare nu înseamnă că nu poate fi calificat și ca un contract de sponsorizare.

Așa cum prevede expres Codul civil, obiectul contractului rezultă din ansamblul clauzelor contractuale și NU din denumirea pe care părțile înțeleg să i-o atribuie. Dacă printr-un contract părțile au stabilite mai multe operațiuni juridice, ca și în cazul contractelor colective de muncă în discuție, contractul complex rezultat, va fi interpretat și calificat separat conform regulilor prevăzute de Codul Civil. Așadar contractul de sponsorizare, reprezentat în cazul nostru de clauza citată de către echipa de inspecție fiscală, va fi interpretat și calificat ca atare chiar dacă el este înglobat într-un alt contract cu o altă denumire.

Nimic nu împiedică părțile ca printr-un contract, cu orice denumire i-ar da părțile, să stabilească mai multe obiecte juridice sau doar unul și, mai mult, nimic nu împiedică părțile ca într-un contract colectiv de muncă să înglobeze un contract de sponsorizare.

Practic ceea ce contează de fiecare dată este intenția părților la momentul încheierii acordului de voințe și nimic altceva. Această intenție de a sponsoriza sindicatul în cauză rezultă fără echivoc din clauza contractuală în discuție, perioada acordării sponsorizării rezultă din perioada de valabilitate a contractului și în plus este indicată exact suma cu care se realizează sponsorizarea și în ce scop este acordată.

Prin urmare această clauză alături de celelalte dispoziții contractuale ale CCM trebuie calificată ca și un contract de sponsorizare cu toate elementele sale, iar sumele achitate sindicatului ca fiind deductibile din impozitul pe profit.

Cu privire la argumentele pentru care au fost înlăturate apărările Societății de către echipa de inspecție fiscală.

Se arată că deși s-a referit punctual la argumentele pentru care consideră nelegală și netemeinică Decizia și Raportul, înțelege totuși să facă următoarele precizări cu privire la motivele pentru care au fost înlăturate apărările Societății.

Din argumentația folosită de echipa de inspecție fiscală, din starea de fapt și dispozițiile legale mai sus explicate, rezultă cât se poate de clar că în fapt, echipa de inspecție fiscală face aprecieri ce nu au legătură cu speța, nu poate interpreta termeni juridici simpli, precum controlează direct sau conduce, și, în plus, nu poate decela obiectul de activitate al entităților sponsorizate cu toate că toate acestea par, cel puțin în opinia petentei, la îndemana unui neinițiat.

Prin urmare, fie echipa de inspecție fiscală nu cunoaște deloc cum se interpretează dispoziții legale ce nu lasă loc la interpretări, fie a emis actele atacate cu rea voință, întrucât altfel nu se explică cum membrii echipei de inspecție fiscală adaugă la lege și cum pot oferi motivele reținute în actele atacate ca și suport al impunerii unor obligații suplimentare în sarcina Societății. Ba mai mult, confundă relațiile de afiliere cu cele de rudenie. Dacă legiuitorul ar fi dorit să includă în sfera de aplicabilitate a dispozițiilor art.6 din Legea nr. 32/1994 relațiile de afiliere, textul legal trebuia să includă expres o astfel de mențiune. Or, neexistând o

astfel de mențiune textul legal nu poate interpretat prin asimilare cu alte situații neprevăzute de textul legal

II. Organele fiscale din cadrul AJFP Hunedoara au consemnat următoarele:

În anul 2013:

Socitatea a dedus din impozitul pe profit sume reprezentând sponsorizări în sumă de ... lei.

Societatea verificata a sponsorizat:

- Scoala I Cluj, cod ..., CUI ..., platind taxe de scolarizare în suma de ... lei, pentru copiii administratorului SC X Automative SRL, dl. DA, care nu se încadrează în dispozițiile art. 4 și contrazice dispozițiile art. 6 din Legea nr. 32/1994;

- a sponsorizat Sindicatul LP Orăstie cu suma de ... lei, contrar prevederilor art. 21 alin 4 lit. P din Legea 571/2003 privind Codul fiscal.

Astfel în anul 2013 a fost stabilita obligație fiscală de natura impozitului pe profit în suma de ... lei

În anul 2014:

Socitatea a dedus din impozitul pe profit sume reprezentând sponsorizări în sumă de ... lei, pentru următoarele sponsorizări:

- Asociația "A", cu sediul în ..., jud. Alba, reprezentată prin GA, având funcția de presedinte, în calitate de beneficiar cu suma de ... lei;

- Sindicatul LP Orăstie cu suma de ... lei, contrar prevederilor art. 21 alin 4 lit. P din Legea 571/2003 privind Codul fiscal;

- Asociația W cu sediul în Cluj-Napoca, reprezentata prin HD în calitate de beneficiar, cu suma de ... lei, contrar prevederilor art. 21 alin 4 lit. P din Legea 571/2003 privind Codul fiscal și art. 4, art. 6 din lg. 32/1994.

Prin încălcarea prevederilor art. 21 alin (2) lit m, art. 21 alin 4 lit.P din Legea 571/2003 privind Codul fiscal și art. 4 din Legea 32/1995 privind sponsorizarea, în anul 2014 a fost stabilită obligație fiscală de natura impozitului pe profit în suma de ... lei.

În anul 2015:

Socitatea a dedus din impozitul pe profit sume reprezentând sponsorizări în sumă de 37.360 lei.

Societatea verificata a sponsorizat:

- Asociația W cu sediul în Cluj-Napoca, CUI ..., reprezentata de FM, Presedinte, cu suma de ... lei, sponsorizare care nu se încadrează în prevederile art. 4 din Legea nr. 34/1995 și care contrazice dispozițiile art. 6 din același act normativ, deoarece atât sponsorul cât și persoana juridica sponsorizata sunt controlate de sotii FA și FM care controlează totodata grupul de firme „X”.

Precizează că FA și FM sunt membri fondatori ai Asociației L, CUI

- Sindicatul LP Orăstie cu suma de ... lei, contrar prevederilor art. 21 alin 4 lit. P din Legea 571/2003 privind Codul fiscal.

Prin încălcarea prevederilor art. 21 alin (2) lit m, art. 21 alin 4 lit.P din Legea 571/2003 privind Codul fiscal și art. 4 din Legea 32/1995 privind

sponsorizarea, în anul 2015 a fost stabilită obligație fiscală de natura impozitului pe profit în suma de ... lei.

În anul 2016:

Societatea a dedus din impozitul pe profit sume reprezentând sponsorizări în sumă de ... lei.

Societatea verificata a sponsorizat:

- Asociația W cu sediul în Cluj-Napoca, CUI ..., reprezentata de FM, în calitate de beneficiar, cu suma de ... lei,

- Asociația L cu sediul în Cluj-Napoca, CUI ..., reprezentata de FM, Presedinte, în calitate de beneficiar, cu suma de ... lei.

Sponsorizările în cauză nu se încadrează în prevederile art. 4 din Legea nr. 34/1995 și contrazic dispozițiile art. 6 din același act normativ, atât sponsorul cât și persoana juridică sponsorizată sunt controlate de societățile FA și FM care controlează totodată grupul de firme „X”.

Prin încălcarea prevederilor art. 25 alin (4) lit i, și art. 4 din Legea 32/1995 privind sponsorizarea, pentru anul 2016 a fost stabilită obligație fiscală de natura impozitului pe profit în suma de ... lei.

În anul 2017

Societatea a dedus din impozitul pe profit datorat suma de ... lei, reprezentând sponsorizare.

A sponsorizat Sindicatul LP Orăstie cu suma de ... lei, suma pentru care sa acordat deductibilitate fiscală, micșorându-se impozitul pe profit cu suma de ... lei.

Pentru anul 2017 a fost stabilită obligație fiscală suplimentară, reprezentând impozit pe profit în suma de ... lei.

Pentru perioada 01.01.2013-31.12.2018 a fost stabilită obligație fiscală privind impozitul pe profit în suma de ... lei.

III. Având în vedere susținerile petentei, documentele existente la dosarul cauzei și prevederile legale în vigoare, se rețin următoarele:

Societatea X SA, CUI ..., înmatriculată la ORC sub nr. ..., are sediul în ..., jud. Cluj și domiciliul fiscal în ..., jud. Hunedoara, depune contestația prin mandatar convențional MBR - Societate Civilă de Avocați, reprezentată de către av. B.

Referitor la capătul de cerere privind Decizia de impunere nr.F-HD .../28.06.2019 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. Hunedoara - Activitatea de inspecție fiscală, prin care au fost stabilite obligații fiscale principale de natura impozitului pe profit în sumă de ... lei.

Pentru perioada 01.01.2013 - 31.12.2018, în timpul inspecției fiscale a fost stabilită obligație fiscală privind impozitul pe profit în sumă ... 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.

Astfel, Prin Decizia de impunere nr.F-HD .../28.06.2019 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, au fost stabilite obligații fiscale suplimentare, reprezentând impozit pe profit, motivat de faptul că în perioada 01.01.2013 - 31.12.2018, societatea X SA, a dedus eronat din impozitul pe profit datorat, suma totală de ... lei, reprezentând sponsorizare.

Prin contestația formulată petenta consideră Decizia de impunere nr.F-HD .../28.06.2019 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice netemeinică și nelegală, susținând că nu există vreun temei juridic sau de fapt care să stea la baza emiterii acesteia.

Cu privire la sponsorizarea acordată către Școala I Cluj

În fapt, urmare a verificărilor efectuate la societatea petenta, organele de inspecție fiscală au considerat că sponsorizările efectuate de societatea X SA către beneficiarul Școala I Cluj, au reprezentat defapt contravaloarea taxelor de școlarizare achitate de administratorul societății pentru proprii copii.

Prin contestația formulată, petenta susține faptul că sponsorul este în fapt societatea X S.R.L. și nicidecum administratorul acesteia de la epoca contractului cum în mod fals se reține de către echipa de inspecție fiscală.

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

“(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile: (...)

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

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

2. 20% din impozitul pe profit datorat. (...)"

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

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

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

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

.....
Art.4 "(1) Poate fi beneficiar al sponsorizării:

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

Art.5 "(1) Sponsorul ori beneficiarul are dreptul să aducă la cunoștința publicului sponsorizarea prin promovarea numelui, a mărcii sau a imaginii sponsorului.

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

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

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

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

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

“Beneficiarii sponsorizării

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

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

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

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

În timpul inspecției fiscale, urmare solicitării Contractului încheiat cu beneficiarul sponsorizării, a fost prezentat Contractul de sponsorizare nr. .../29.08.2012 pentru suma de ... euro.

Prin contractul mai sus menționat, se arată:

“I.OBIECTUL CONTRACTULUI

Obiectul contractului îl constituie sprijinul material acordat BENEFCIARULUI de către SPONSOR în vederea desfășurării activităților/proiectelor educaționale și de instruire ale beneficiarului. Activitatea este fără scop lucrativ

III. VALOAREA CONTRACTULUI

1. Valoare prezentului contract de sponsorizare este de ... euro

2. Sponsorul se obligă să vireze în contul beneficiarului, valoarea contractului lunar. Plata sumei de ... euro se va face până cel târziu în data de 25 a fiecărei luni, la cursul BNR al zilei.

În cazul în care Sponsorul nu va vira în contul beneficiarului sumele menționate mai sus, la termenele stipulate, prezenta convenție se reliază printr-o simpla notificare trimisă de beneficiar prin scrisoare recomandată sau prin intermediul executorului judecătoresc la sediul oficial al Sponsorului

Sumele achitate de sponsor nu se mai restituie, rezilierea operând doar pentru viitor”

Analizând contractele de sponsorizare, se reține că nu se precizează 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, având în vedere prevederile art.4 din Legea nr.32/1994, nu precizează clar activitatea fără scop lucrativ care este efectiv sponsorizată, încât aceasta să poată fi verificată și că suma

primită ce a făcut obiectul sponsorizării nu este folosită în scopul obținerii de profit.

Totodată, se reține faptul că organele de inspecție fiscală au analizat documentele justificative deținute de societate, respectiv facturi fiscale în baza cărora au fost efectuate plățile către Școala I Cluj.

Din conținutul facturilor prezentate și a documentelor justificative anexate acestora se constată că au fost achitate în perioada iunie 2012 - decembrie 2013, servicii de masa, taxe școlare, și taxe club, pentru GNa și S, copii administratorului societății X SRL - DA.

În ceea ce privește susținerea contestației că pentru acțiunea de sponsorizare au fost respectate prevederile legale, precum și faptul că orice extindere a aplicabilității textului legal la situații neacoperite de acesta este nelegală și neavenită, ceea ce în fapt a realizat echipa de inspecție fiscală prin felul în care a interpretat și aplicat dispozițiile legale, nu poate fi luată în considerare la soluționarea favorabilă a contestației întrucât:

- chiar dacă părțile contractului și-au construit o situație juridică, aceasta are efecte în ce privește obligațiile fiecăreia dintre ele nu și în raport cu statul, normele prevăzute de cadrul fiscal fiind de drept public, organele fiscale, în mod legal, au apreciat în concret contractul având în vedere relevanța stărilor fiscale;

- cu atât mai mult, nu a fost încălcată libertatea contractuală, între părți se aplică principiul forței obligatorii a contractului, însă normele prevăzute de Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, sunt de drept public, iar părțile nu pot prin contractul lor să treacă peste dispozițiile imperative ale legii, lege care la art.21 alin.(1) și alin.(4) lit.p) prevede foarte clar faptul că pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare, făcând trimitere la: *“contribuabilii care efectuează sponsorizări și/sau acte de mecenat, potrivit prevederilor Legii nr.32/1994 privind sponsorizarea, cu modificările ulterioare...”*;

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

- din conținutul facturilor prezentate și a documentelor justificative anexate acestora rezultă ca au fost achitate *“servicii de masa, taxe școlare, taxe club”* pentru GNa și S (copii administratorului societății X SRL - DA - 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.

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

Art.5 “Aplicarea unitară a legislației

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

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

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

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

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

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

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

- Codul de procedură fiscală reglementează un principiu de bază din activitatea organelor fiscale și anume principiul aplicării unitare a legislației, urmărind stabilirea corectă a creanțelor fiscale;
- pentru stabilirea corectă a creanțelor fiscale, inspecția fiscală are în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și a raporturilor juridice care sunt relevante pentru impunere, organele de inspecție fiscală respectând prevederile art.113 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

“ Obiectul inspecției fiscale

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

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

“(1) Contabilizarea și prezentarea elementelor din bilanț și din contul de profit și pierdere ținând seama de fondul economic al tranzacției sau al angajamentului în cauză. Respectarea acestui principiu are drept scop înregistrarea în contabilitate și prezentarea fidelă a operațiunilor economico-financiare, în conformitate cu realitatea economică, punând în evidență drepturile și obligațiile, precum și riscurile asociate acestor operațiuni.

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

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

(...)

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

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

Prin urmare, o tranzacție normală din punct de vedere juridic și economic, poate să nu fie luată în considerare sau să fie reîncadrată din punct de vedere fiscal, în scopul aplicării legii fiscale, în susținerea celor relatate stau și prevederile art.14 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care arată:

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

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

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

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

Astfel, argumentele prezentate de societatea contestatară cu privire la sponsorizările acordate beneficiarului Școala I Cluj, nu sunt de natură să

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

Cu privire la sponsorizările acordate Asociației W și Asociația L.

În fapt, organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada verificată, societatea petenta a încheiat contracte de sponsorizare cu Asociația W și Asociația L (una și aceeași asociație care a purtat de-a lungul timpului două denumiri Asociația W și în prezent Asociația L), 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 se invocă faptul că soții F, respectiv dna. FM și dl. FA 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.

Prin contestația formulată petenta recunoaște faptul că dl. FA și dna. FM sunt membrii asociației ai asociației L, iar dl. FA este acționarul majoritar al Chimca S.A, dar aceasta este entitate distinctă față de sponsorul X S.A, considerând 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, întrucât ipoteza exercitării controlului direct asupra entității sponsorizate ar putea fi validă doar în cazul în care Societatea ar fi unul dintre asociații care au constituit entitatea sponsorizată și, în plus, ar deține majoritatea drepturilor de vot, altfel nu se poate susține posibilitatea a de a controla direct această entitate. Simpla existență a calitatății de asociat/membru fondator nu înseamnă că respectivul asociat/membru fondator controlează direct entitatea sponsorizată.

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

Conform prevederii legale invocate se reține că agenții economici pot scădea din impozitul pe profit cheltuielile cu sponsorizarea cu respectarea limitelor prevăzute de legiuitor.

Totodată, 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”

Potrivit prevederilor legale invocate se reține că societățile comerciale 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.

Din constatările organelor de inspecție fiscală se reține că societatea sponsor a exercitat controlul asupra fundației sponsorizate întrucât dl. FA (acționar majoritar al X SA care deține acțiuni și la X SA) a fost al beneficiarului sponsorizării, iar soția acestuia dna. FM 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.

De asemenea, din interogarea bazei de date ANAF organele de inspecție fiscală au constatat faptul că aceasta asociație nu are nici un angajat, iar imputernicit pentru conturile de depozit și cont curent este d-na FM.

Așa cum se prevede și la art. 7 alin. 21 referitoare la persoanele afiliate din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare:

„21. persoane afiliate - o persoană este afiliată cu altă persoană dacă relația dintre ele este definită de cel 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 Modela 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.C.D.E., 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”,

menținute în mare parte prin art.25 alin.(4) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscală (începând 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 cazul de față controlul fiind efectuat în mod direct de către dl. FA care deține 64,5628% din acțiunile SC X SA, iar aceasta din urmă deține

43,1027% din acțiunile SC X SA și totodată este asociat/membru al Asociației L, iar dna. FM are calitatea de președinte al asociației.

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

Astfel, nu se aduc argumente și nu se prezintă documente suplimentare în susținerea scopului și obiectului asociației, deși petenta avea posibilitatea să prezinte documente justificative din care să rezulte cum au fost cheltuite fondurile primite din sponsorizările încasate, având în vedere și relațiile de afiliere dintre cele două entități.

Invederăm faptul că o practică recomandată este existența unei raportări narative și/sau financiare cu un grad de detaliere direct proporțional cu suma primită ca sponsorizare și complexitatea proiectului sponsorizat, fapt ce nu reiese din documentele existente la dosarul cauzei.

Cu privire la sponsorizarile acordate Sindicatului LP

În fapt, organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada verificată, societatea petentă în mod eronat a dedus din impozitul pe profit sponsorizările acordate Sindicatului LP, arătând că societatea nu putea deduce din impozitul pe profit aceste sume, considerând că societatea poate influența deductibilitatea fiscală a cheltuielilor cu aceste sume.

Prin contestație se invocă existența Contractului Colectiv de Muncă aplicabil în unitate pentru anii 2013-2015 și 2017-2019, arătând că acesta este un contract complex, nenumit, ce conține drepturi și obligații reciproce părților semnatare, și al cărui obiect este reprezentat de apărarea drepturilor salariaților potrivit Legii nr. 62/2011 și, în plus cuprinde și clauza de sponsorizare redată de echipa de inspecție fiscală în cadrul actelor atacate.

În drept, speței supuse soluționării îi sunt aplicabile prevederile art.21alin.(2). lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, potrivit cărora:

“ ART. 21

(2) Sunt cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri și:

m) taxele de înscriere, cotizațiile și contribuțiile datorate către camerele de comerț și industrie, organizațiile sindicale și organizațiile patronale”,

prevederi legale menținute și prin art. 25 alin (1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal:

“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, cotizațiile și contribuțiile datorate către camerele de comerț și industrie, organizațiile patronale și organizațiile sindicale.”

Având în vedere prevederile legale antecitate se reține faptul că societatea putea deduce ca și cheltuială deductibilă sumele acordate sindicatului.

Invederăm faptul că simpla invocare de către petenta a unor prevederi legale, respectiv Legea nr. 62/2011 a dialogului social și Legea nr.287/2019 privind Codul civil, fără a demonstra incidența acestora în speță, nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației.

De asemenea, nici susținerea petentei potrivit căreia Sindicatul este o persoană juridică fără scop lucrativ ce desfășoară în România activități dintre cele prevăzute de art. 4 din Legea nr. 32/1994, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației, prin faptul că nici în timpul inspecției fiscale și nici cu ocazia prezentei contestații nu au fost prezentate documente justificative care să 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 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*) încât să fie respectată voința legiuitorului așa cum ea exprimată 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.

Pe cale de consecință, în conformitate cu prevederile art.279 alin.(1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct.11.1 lit.a) din OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit cărora:

“contestația poate fi respinsă ca:

a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezente în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat”, se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de societatea X SA, împotriva Deciziei de impunere nr. F-HD .../28.06.2019 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției

fiscale la persoane juridice, emisă de către Activitatea de Inspecție Fiscală, în baza raportului de inspecție fiscală nr. F-HD .../28.06.2019, care vizează suma totală de ... lei, reprezentând impozit pe profit.

Referitor la capătul de cerere privind Decizia de impunere nr.F-HD .../28.06.2019 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, sub aspectul obligațiilor fiscale accesorii, reprezentând penalitățile în sumă de ...lei, aferente obligațiilor fiscale principale

În fapt, prin contestația depusă societatea se îndreaptă împotriva Deciziei de impunere nr. F-HD .../28.06.2019 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, emisă de către Activitatea de Inspecție Fiscală, și a raportului de inspecție fiscală nr. F-HD .../28.06.2019, solicitând anularea acestora și a penalităților stabilite în sarcina sa în sumă de ...lei, fără să precizeze actul administrativ fiscal prin care au fost stabilite aceste accesorii.

Se reține faptul că prin decizia de impunere contestată, nu au fost stabilite în sarcina petentei obligații fiscale accesorii suplimentare de plată, iar din lecturarea contestației precum și din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, nu rezultă existența unei decizii privind obligații de plată accesorii accesorii, prin care să fie stabilite penalitățile în sumă de ...lei, de care face vorbire petenta.

În drept, art.1 pct.37, art.93, art.268 si art.... din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, stipulează:

„Art.1 - Definiții

În înțelesul prezentului cod, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:

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

iar creanțele fiscale se stabilesc conform art.93(2):

„(2) Creanțele fiscale se stabilesc astfel:

a) prin declarație de impunere, în condițiile art. 95 alin. (4) și art. 102 alin. (2);

b) prin decizie de impunere emisă de organul fiscal, în celelalte cazuri.”

„Art.268 – (1) Împotriva titlului de creanță, precum si împotriva altor acte administrative fiscale se poate formula contestatie potrivit prezentului titlu. Contestatia este o cale administrativă de atac și nu înlătură dreptul la acțiune al celui care se consideră lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal.

(2) Este îndreptătit la contestație numai cel care consideră că a fost lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal.”

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

De asemenea, art.280 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, arată:

„ART. 280 - Respingerea contestației pentru neîndeplinirea condițiilor procedurale

(1) Dacă organul de soluționare competent constată neîndeplinirea unei condiții procedurale, contestația se respinge fără a se proceda la analiza pe fond a cauzei.”

Prin urmare, impozitele, taxele, și contribuțiile se stabilesc prin declarația fiscală a contribuabilului, ori prin decizie de impunere (sau alt act administrativ fiscal asimilat deciziei de impunere), care reprezintă titlu de creanță fiscală ce poate fi contestat.

Prin contestația formulată petenta se limitează doar la a solicita anularea obligațiilor fiscale accesorii reprezentând penalități în sumă de ...lei, aferente debitelor stabilite suplimentar prin Decizia de impunere nr. F-HD .../28.06.2019, fără a face vreo altă mențiune cu privire la obiectul contestației pentru acest capăt de cerere, care să fie evidențiat într-un titlu de creanță corespunzător.

Se reține faptul că prin Decizia de impunere nr. F-HD .../28.06.2019 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, emisă de către Activitatea de Inspecție Fiscală, contestată de petentă, nu s-au determinat obligații fiscale accesorii, iar prin contestația formulată nu se indică un alt act administrativ fiscal prin care au fost stabilite accesoriile contestate.

În consecință, având în vedere cele reținute, precum și actele normative incidente în speță se reține că nu ne aflăm în prezența unei contestații formulate împotriva unui act administrativ fiscal care să producă efecte juridice, astfel încât contestația formulată de petentă cu privire la acest capăt de cerere este lipsită de obiect, fapt pentru care urmează a se face aplicațiunea art.279 din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare și ale pct.11.1 lit.c) din O.P.A.N.A.F. nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care precizează:

“11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

(...)

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

Pentru considerentele ce preced și în temeiul Legii nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se:

D E C I D E :

- *Respingerea ca neîntemeiată* a contestației depusă de societatea X SA, împotriva Deciziei de impunere nr. F-HD .../28.06.2019 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, emisă de către Activitatea de Inspecție Fiscală, în baza raportului de inspecție fiscală nr. F-HD .../28.06.2019, care vizează suma totală de ... lei, reprezentând impozit pe profit.

- *Respingerea ca fiind fără obiect* a contestației depusă de societatea X SA, pentru capătul de cerere privind penalitățile de întârziere, accesorii aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar prin Decizia de impunere nr. F-HD .../28.06.2019 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice.

- Prezenta decizie se comunică la:

- MBR - Societate Civilă de Avocați
- A.J.F.P. Hunedoara cu respectarea prevederilor pct.7.6, din O.P.A.N.A.F. Nr. 3741/2015.

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

...
DIRECTOR GENERAL,