

**MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE**  
**AGENȚIA NAȚIONALĂ DE ADMINISTRARE FISCALĂ**  
**DIRECȚIA GENERALĂ A FINANTELOR PUBLICE**  
**A JUDEȚULUI P R A H O V A**  
**Biroul Soluționare Contestații**

**DECIZIA Nr. 123 din 13 mai 2010**  
**privind soluționarea contestației formulate de**  
**S.C. "x" S.A.**  
**din municipiul x, județul Prahova**

Biroul Soluționare Contestații din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a Județului Prahova a fost sesizat de Activitatea de Inspecție Fiscală Prahova, prin adresa nr. x din x aprilie 2010 – înregistrată la D.G.F.P. Prahova sub nr. x/x aprilie 2010, în legătură cu contestația Societății Comerciale "x" S.A. din municipiul x, județul Prahova, formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. x din x februarie 2010, act administrativ fiscal emis de A.I.F. Prahova, precum și împotriva Raportului de inspecție fiscală încheiat la data de x februarie 2010 de consilier și inspector din cadrul A.I.F. Prahova, comunicate societății comerciale la data de x martie 2010.

În conformitate cu prevederile art. 209 alin. (1) lit. a) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată în 31.07.2007, cu modificările și completările ulterioare, prin adresa susmenționată, A.I.F. Prahova a transmis Dosarul contestației către D.G.F.P. Prahova – Biroul soluționare contestații.

Organul de soluționare a contestației constatând îndeplinirea prevederilor art. 207 și ale art. 209 alin. (1) lit. a) din TITLUL IX – Soluționarea contestațiilor formulate împotriva actelor administrative fiscale – al Ordonanței Guvernului Nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală – republicată, cu modificările și completările ulterioare, respectiv transmiterea contestației nr.x/x.03.2010 în termen de 30 zile de la comunicarea actului atacat, înregistrată la A.I.F. Prahova sub nr. x/x aprilie 2010, precum și încadrarea în cuantumul de până la 3.000.000 lei a sumei totale ce formează obiectul cauzei, procedează în continuare la analiza pe fond a contestației.

Societatea Comercială "x" S.A. are sediul social în municipiul x, Str. x, Nr. x, județul Prahova, este înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului Prahova sub nr. J29/x/x și are codul unic de înregistrare fiscală x cu atribut fiscal RO.

**Obiectul contestației** îl constituie suma totală de **x lei** – din care:

- *impozit pe profit stabilit suplimentar de plată* ..... x lei;
- *majorări de întârziere aferente impozitului pe profit* ..... x lei;
- *majorări de întârziere aferente impozitului pe veniturile nerezidenților* x lei;
- *impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor* ..... x lei;

- majorări de întârziere aferente impozitului ..... x lei;
- majorări de întârziere pentru fond handicapați ..... x lei;
- contribuții sociale stabilite suplimentar ..... x lei;
- majorări de întârziere aferente contribuțiilor sociale suplimentare .... x lei.

**Din analiza actelor și documentelor existente în Dosarul contestației, rezultă:**

**I. – Sușinerile contestatoarei sunt următoarele (citat):**

"[...] Subscrisa S.C. x S.A, [...], reprezentată legal prin director general x, [...] prin prezenta formulează:

**CONTESTAȚIE**

La Raportul de inspecție fiscală și decizia de impunere nr. x/x 02 2010, privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite în sarcina noastră [...], în valoare totală de x lei.

În fapt:

În urma verificării în vederea soluționării decontului de TVA, organul de inspecție fiscală a emis Decizia de impunere privind obligații fiscale suplimentare de plată în valoare de x lei, reținând că societatea "a achitat către Sindicatul x sume în valoare totală de x lei. [...] în baza unor așazise contracte cu sponsorizarea către Sindicatul x, în vederea acordării unor ajutoare materiale salariaților."

Organul de inspecție fiscală a reținut în mod greșit că "societatea a considerat aceste sume ca fiind cheltuieli cu sponsorizarea, în fapt ele fiind plătite salariaților x pe bază de tabele nominale semnate de aceștia", întrucât societatea a plătit Sindicatului c/val sponsorizare conf. contractelor de sponsorizare, iar Sindicatul a plătit membrilor de sindicat, ajutoare materiale într-o valoare variabilă cuprinsă între x și x lei. Consiliul Sindical a fost cel care a stabilit valoarea ajutorului material și persoanele îndreptățite să primească acest ajutor.

Motivul pentru care Organul de control a recalificat contractele de sponsorizare, respectiv plata, îl constituie faptul că **sumele primite din sponsorizare sunt scutite de la plata impozitului**. În aceste condiții, Organul de Control a considerat că aceste plăți nu sunt ajutoare materiale achitate de Sindicat către membrii săi, ci prime.

Considerăm că organul de control în mod greșit a emis Decizia de impunere pentru x întrucât:

**1.** Sponsorizarea este un act juridic bine determinat de părți și definit de lege, 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.

Poate fi sponsor orice persoană fizică sau juridică din România care efectuează o sponsorizare în condițiile legii. Singurele care pot face sponsorizări numai în anumite limite sunt Instituțiile și autoritățile publice, societățile comerciale cu capital majoritar de stat și regiile autonome, care nu pot efectua activități de sponsorizare din surse obținute de la buget.

**2.** Potrivit art. 25 din L 54/2003 a Sindicatelor, Sindicatul poate fi beneficiar al sponsorizării, iar pe de altă parte acesta poate să sprijine material membrii săi.

**3.** În temeiul principiului forței obligatorii a contractului de sponsorizare, clauzele acestuia se impun părților precum legea.

Rațiunea care stă la baza acestui principiu îl reprezintă asigurarea stabilității unui contract. În situația în care părțile nu s-ar conforma consimțământului dat, s-ar ajunge la "o domnie a haosului și nesiguranței" în circuitul comercial, în sensul că fiecare parte își va încălca obligațiile contractuale asumate.

O precizare care trebuie făcută în legătură cu forța obligatorie a contractului este că un contract legal încheiat se impune nu numai părților, ci și organelor de control și instanței judecătorești în situația unui litigiu dedus în fața sa.

Atâta vreme cât contractele de sponsorizare nu sunt interzise de vreo normă legală a fi încheiate, indiferent de cuantumul sumei, ele trebuie obligatoriu respectate.

4. Potrivit Codului fiscal, sponsorizările sunt scutite de la plata impozitului astfel încât nu înțelegem rațiunea care a stat la baza impozitării x în calitate de sponsor.

În concluzie, considerăm că în această situație, organul de control nu poate reîncadra forma unei tranzacții după bunul plac, doar pentru aducerea banilor la bugetul statului, deoarece obiectul contractelor a fost bine determinat de părți ca fiind sponsorizare, iar natura plăților efectuate în baza acestor contracte nu poate fi schimbată în mod abuziv de către organul de control.

Față de cele prezentate vă solicităm anularea titlului de creanță menționat mai sus având în vedere că în mod eronat organul de control a recalificat contractele de sponsorizare, respectiv plățile efectuate. [...].”

## **II. – Din Decizia de impunere nr. x din x februarie 2010, respectiv din anexa la aceasta - Raportul de inspecție fiscală din x februarie 2010, rezultă următoarele:**

\* Inspecția fiscală generală desfășurată în perioada x 2010 a avut ca obiectiv al controlului verificarea modului de calcul, evidențiere și declarare a impozitelor, taxelor și contribuțiilor sociale datorate bugetului general consolidat la S.C. "x" S.A. x, printre care și cele privind impozitul pe profit, impozitul pe veniturile din salarii și contribuțiile sociale pentru perioada 01 ianuarie 2007 – 31 octombrie 2009.

În urma verificărilor efectuate s-a întocmit Raportul de inspecție fiscală din data de x februarie 2010 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. x din x februarie 2010.

În acest Raport, la Capitolul III – Constatări fiscale — s-a consemnat (citat):

"[...] III. 1. Impozitul pe profit

Inspecția fiscală s-a efectuat în conformitate cu prevederile Titlului II din Legea 571/2003 [...], respectiv H.G. nr. 44/2004 [...] și a vizat perioada 01.01.2007 – 31.12.2008.

Față de impozitul pe profit total calculat de unitate, de x lei (x lei aferent anului 2007 și x lei pentru anul 2008), la control a fost determinat pentru exercițiile fiscale 2007 și 2008 un impozit total de x lei, cu o diferență suplimentară de x lei.

Impozitul pe profit stabilit suplimentar la control, în cuantum de x lei reprezintă consecința fiscală a următoarelor constatări:

1. Din verificarea efectuată prin sondaj s-a reținut faptul că în intervalul 01.01.2007 – 31.12.2008, S.C. x S.A. a achitat către Sindicatul x sume în valoare totală de x lei, respectiv:

a) în anul 2007: x lei (din care, până la 30.04.2007: x lei);

b) în anul 2008: x lei.

Plata acestora s-a efectuat atât în numerar, cât și prin virament bancar, în baza unor așa-zise contracte de sponsorizare încheiate între cele două părți, în care se prevede sponsorizarea Sindicatului x în vederea acordării unor ajutoare materiale salariaților (contractul nr.x/2007 – x lei, contractul nr.x/2007 – x lei, contractul nr. x/x.12.2007 – x lei, contractul nr. x/x.02.2008 –x lei, contractul nr. x/x.07.2008 – x lei).

Sumele achitate de S.C. x S.A. către Sindicat au fost evidențiate de societate în contul contabil 658.8 "Alte cheltuieli de exploatare", au fost considerate nedeductibile fiscal la calculul profitului impozabil și au fost scăzute parțial (potrivit limitelor legale) din impozitul pe profit datorat.

Potrivit constatărilor înscrise în Raportul de inspecție fiscală nr. x/x.06.2007 și în Decizia de impunere emisă sub același număr de Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul A.F.P.C.M. Prahova, sumele achitate de S.C. x S.A. către Sindicat în intervalul 01.01. – 30.04.2007 în baza "contractelor de sponsorizare" (x lei) au fost de natură salarială, întrucât din acestea s-au plătit salariaților prime de vacanță și alte prime. Societatea a considerat în mod eronat aceste sume ca fiind cheltuieli cu sponsorizarea, în fapt ele fiind plătite salariaților S.C. x S.A. pe bază de tabele nominale semnate de aceștia.

Inclusiv sumele acordate Sindicatului în baza contractului nr. x/2007 în perioada ianuarie – aprilie 2007 au fost achitate – prin Sindicatul x – salariaților societății, pe bază de tabele nominale, cuantumul fiind în numerar de x lei/salariat. Titulatura acestora de “ajutoare materiale” nu le exclude din categoria veniturilor din salarii și asimilate acestora, venituri prevăzute la art. 55 din Legea nr. 571/2003 [...].

[...] În același mod, pe baza unor contracte similare (inclusiv contractul nr. x/2007 verificat și de inspecția anterioară), în intervalul 01.05.2007 – 31.12.2008, S.C. x S.A. a achitat către Sindicatul x sume în valoare totală de x lei.

Potrivit art. 4 din Legea nr. 32/1994 privind sponsorizarea, [...], pentru a putea fi beneficiare ale unei sponsorizări, persoanele juridice fără scop lucrativ trebuie să își desfășoare activitatea într-unul din domeniile enumerate strict în cuprinsul respectivului articol.

Legea sindicatelor nr. 54/2003 prevede, în cuprinsul art. 25, alin. (1): [...].

Menționăm faptul că, în conformitate cu prevederile art. 21, alin. (3), lit. c) din Legea nr. 571/2003 [...], societățile pot efectua cheltuieli de natură socială [...].

În baza solicitării de control încrucișat emisă de D.G.F.P. – Activitatea de Inspecție Fiscală Prahova sub nr. x/x.02.2010, inspecția fiscală a procedat la efectuarea unei verificări la Sindicatul x ce a avut ca obiectiv modul în care au fost utilizate sumele încasate de S.C. x S.A. în intervalul 01.05.2007 – 31.10.2009.

Potrivit constatărilor înscrise în Procesul – verbal încheiat în data de x.02.2010 (parte integrantă din prezentul raport de inspecție fiscală), din încasările efectuate de la S.C. x S.A. în intervalul 01.05.2007 – 31.12.2008 (în valoare de x lei), Sindicatul x a efectuat plăți către salariați ai societății în cuantum de x lei, astfel:

a) în lunile mai și iunie 2007 (contract au fost efectuate plăți în sumă totală de x lei (x lei/mai, x lei/iunie), pe bază de tabele nominale semnate de salariați ai S.C. x S.A. personal sau prin împuterniciți, cuantumul fiind de x lei/persoană;

b) în luna iulie 2007 au fost efectuate plăți în sumă de x lei, pe bază de tabele nominale semnate de salariați ai S.C. x S.A., cuantumul fiind de x lei/persoană;

c) în luna decembrie 2007 au fost efectuate plăți în sumă de x lei, pe bază de tabele nominale semnate de salariați ai S.C. x S.A., cuantumul fiind de x lei/persoană;

d) în luna februarie 2008 au fost efectuate plăți în sumă de x lei, cuantumul variind de la x lei la x lei/persoană;

e) în luna iulie 2008 au fost efectuate plăți în sumă de x lei, cuantumul fiind de x lei/persoană.

La procesul – verbal au fost anexate în copie certificată tabelele nominale semnate de salariați, personal sau prin împuterniciți.

Se constată astfel faptul că și aceste sume sunt tot de natură salarială, fiind plătite salariaților prin intermediul Sindicatului, asemănător celor achitate până la data de 30.04.2007. Chiar dacă au fost acordate sub denumirea de “ajutoare materiale”, în fapt s-au plătit salariaților în numerar sume de bani (prime) provenite de la angajator (înregistrate de S.C. x S.A. în contul de cheltuieli 658.8 “Alte cheltuieli de exploatare”). Aceste sume au fost achitate salariaților drept prime de vacanță (potrivit contractelor colective de muncă nr. x/x.07.2006 și nr. x/x.07.2007, precum și împuternicirilor anexate tabelor nominale) sau drept prime diverse (de ex. decembrie 2007).

Aceste sume reprezintă drepturi de natură salarială, așa cum prevede art. 55, alin. (1) din Legea nr. 571/2003 [...].

Prezenta inspecție fiscală a procedat în mod asemănător celei anterioare la reîncadrarea formei tranzacțiilor în vederea reflectării conținutului lor economic, în baza prevederilor art. 11, alin. (1) din Legea nr. 571/2003 [...]. Astfel, cheltuielile în valoare totală de x lei acordate salariaților x S.A. în intervalul 01.05.2007 – 31.12.2008 au fost, de asemenea, considerate ca fiind de natură salarială și au fost impozitate ca atare, reținându-se în sarcina societății sume suplimentare pentru impozitul pe veniturile din salarii și asimilate și contribuții datorate bugetului consolidat al statului, precum și majorările aferente.

În acest sens, modalitatea de acordare a sumelor de x lei pentru anul 2007 (x lei – Decizia de impunere nr. x/x.06.2007 + x lei – mai – decembrie 2007), respectiv x lei pentru anul

2008, către salariații x S.A. a fost considerată o plată prin intermediar a unor venituri salariale și s-a procedat, în temeiul art. 11, alin. (1) din Legea nr. 571/2003 [...], la reîncadrarea lor ca fiind deductibile la calculul impozitului pe profit și eliminarea din calculul cheltuielilor cu sponsorizarea.

La control, având în vedere aspectele prezentate mai sus, s-a constatat faptul că, din totalul cheltuielilor înregistrate de societate ca sponsorizare în anii 2007 și 2008, de x lei [...], numai x lei reprezintă în fapt cheltuială cu sponsorizarea [...]. Diferența de x lei, [...] reprezentând cheltuieli de natură salarială, întrucât a ajuns la salariați sub formă de prime, la control a fost luată în calcul ca deductibilă la determinarea profitului impozabil și, totodată, nu a fost diminuat impozitul pe profit cu limita aferentă acestei diferențe, în condițiile art. 21, alin. (4), lit. p) din Legea nr. 571/2003 [...].

Recapitulând, în conformitate cu prevederile art. 11, alin. (1) și art. 21, alin.(4), lit.p) din Legea nr. 571/2003 [...] s-a stabilit la control un impozit pe profit suplimentar aferent intervalului 01.01.2007 – 31.12.2008 în valoare totală de **x lei**, [...] prin diminuarea bazei impozabile cu sumele de x lei/2007, respectiv x lei/2008 și diminuarea limitei cheltuielilor cu sponsorizarea care se scad din impozitul pe profit pentru anul 2007 de la x lei/societate la x lei/control.

[...] Potrivit prevederilor art. 119, art. 120 din O.G. nr. 92/2003 R, pentru diferența suplimentară totală de impozit pe profit aferentă anilor 2007 și 2008, de **x lei** au fost calculate accesorii totale în sumă de **x lei** (anexa nr. x).

#### [...] III.5. Impozitul pe veniturile din salarii și asimilate acestora

Verificarea sumelor reprezentând impozit pe veniturile din salarii și asimilate acestora a cuprins perioada mai 2007 – octombrie 2009 și s-a efectuat în baza prevederilor Titlului III din Legea nr. 571/2003 [...] și ale H.G. nr. 44/2004 [...].

[...] Față de impozitul pe salarii evidențiat și declarat de societate, inspecția fiscală a stabilit un impozit pe salarii datorat suplimentar de **x lei** (anexa nr. x), consecință fiscală a următoarei constatări:

Așa cum am prezentat și la paragraful "Impozit pe profit", din verificarea efectuată prin sondaj s-a reținut faptul că în intervalul 01.01.2007 – 31.10.2009, S.C. x S.A. a achitat către Sindicatul x sume în valoare totală de x lei, respectiv:

- c) în anul 2007: x lei (din care, până la 30.04.2007: x lei);
- d) în anul 2008: x lei;
- e) în anul 2009: x lei.

[...] În același mod, pe baza unor contracte similare (inclusiv contractul nr.x/2007 verificat și de inspecția anterioară), în intervalul 01.05.2007 – 31.10.2009, S.C. x S.A. a achitat către Sindicatul x sume în valoare totală de x lei.

Potrivit art.4 din Legea nr. 32/1994 [...], pentru a putea fi beneficiare ale unei sponsorizări, persoanele juridice fără scop lucrativ trebuie să își desfășoare activitatea într-unul din domeniile enumerate strict în cuprinsul respectivului articol.

[...] Potrivit constatărilor înscrise în Procesul – verbal încheiat în data de x.02.2010 [...], din încasările efectuate de la S.C. x S.A. în intervalul 01.05.2007 – 31.12.2008 (în valoare de x lei), Sindicatul x a efectuat plăți către salariați ai societății în cuantum de x lei, [...].

[...] Se constată astfel faptul că și aceste sume sunt tot de natură salarială, fiind plătite salariaților prin intermediul Sindicatului, asemănător celor achitate până la data de 30.04.2007.

[...] Consecința fiscală a aspectelor prezentate este stabilirea la control a unui impozit pe veniturile din salarii și asimilate acestora suplimentar în cuantum de **x lei** (anexele nr. x și nr. x) prin aplicarea prevederilor art. 55, alin. (1) din Legea nr. 571/2003 [...], coroborat cu pct. 68 din H.G. nr. 44/2004 [...].

[...] Aferent impozitului pe veniturile din salarii stabilit suplimentar [...] au fost calculate, în conformitate cu prevederile art. 119 alin. (1) și 120 alin (1) din O.G. nr. 92/2003 republicată [...], majorări de întârziere în sumă de **x lei** (anexa nr. x). [...].”

Aferent veniturilor din salarii în sumă totală de x lei, au fost stabilite suplimentar și contribuții sociale, în sumă totală de x lei, după cum urmează:

– Contribuția de asigurări sociale datorată de angajator în sumă de x lei, conform prevederilor art. 24 alin. (1) din Legea nr. 19/2000;

- Contribuția individuală de asigurări sociale datorată de asigurați în sumă de x lei, conform prevederilor art. 23 alin. (1) din Legea nr. 19/2000;
- Contribuția angajatorului la fondul pentru accidente de muncă și boli profesionale în sumă de x lei, conform prevederilor art. 101 alin. (1) din Legea nr. 346/2002;
- Contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator în sumă de x lei, conform prevederilor art. 26 din Legea nr. 76/2002;
- Contribuția individuală de asigurări pentru șomaj datorată de asigurați în sumă de x lei, conform prevederilor art. 27 din Legea nr. 76/2002;
- Contribuția datorată de angajator la fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale în sumă de x lei, conform prevederilor art. 7 alin. (1) din Legea nr. 200/2006;
- Contribuția angajatorului pentru asigurările sociale de sănătate în sumă de x lei, conform prevederilor art. 258 alin. (1) și (2) din Legea nr. 95/2006;
- Contribuția asiguraților pentru asigurările sociale de sănătate în sumă de x lei, conform prevederilor art. 257 alin. (2) lit.a) din Legea nr. 95/2006;
- Contribuția datorată de angajator pentru concedii și indemnizații de asigurări sociale de sănătate în sumă de x lei, conform prevederilor art. 4 alin. (2) și art. 6 alin. (1) din O.U.G. nr. 158/2005.

De asemenea, în conformitate cu prevederile art. 119 și art. 120 din Codul de procedură fiscală, republicat, cu modificările și completările ulterioare, au fost calculate **majorări de întârziere** în sumă totală de x lei aferente contribuțiilor sociale susmenționate.

**III. – Pe baza actelor și documentelor din Dosarul contestației, în urma analizei efectuate pe baza actelor normative în vigoare din perioada emiterii actului administrativ fiscal atacat, organul de soluționare a cauzei constată:**

\* În Raportul de inspecție fiscală din x februarie 2010 încheiat de organele de control ale Activității de Inspecție Fiscală Prahova la S.C. "x" S.A. a fost consemnată verificarea în ceea ce privește modul de calcul, evidențiere și declarare a obligațiilor fiscale datorate bugetului general consolidat, printre care și cele privind impozitul pe profit, impozitul pe veniturile din salarii și contribuțiile sociale datorate de societatea comercială pentru perioada ianuarie 2007 – octombrie 2009.

Obiectul principal de activitate al societății comerciale este "x." - cod CAEN x.

În fapt, organele de inspecție fiscală au constatat că S.C. "x" S.A. a plătit către Sindicatul x în perioada ianuarie 2007 – octombrie 2009 suma totală de x lei reprezentând sponsorizare în baza contractelor de sponsorizare încheiate între părți, sume care apoi au fost plătite de către Sindicatul x către salariații x S.A. – membrii de sindicat, fiind considerate "ajutoare materiale".

La control s-a stabilit că în realitate aceste sume reprezintă "prime de vacanță" și "diverse prime" provenite de la societatea comercială angajatoare, așa cum au fost acestea consemnate în contractele colective de muncă – sume care reprezintă venituri salariale pentru angajați, încadrarea lor în cheltuieli de

sponsorizare fiind făcută doar pentru a se evita de către S.C. "x" S.A. plata obligațiilor fiscale de natură salarială aferente.

Suma totală de x lei, din care x lei este suma aferentă perioadei mai 2007 – octombrie 2009, a fost considerată de S.C. "x" S.A. cheltuieli cu sponsorizarea nedeductibile fiscal la calculul profitului impozabil și, totodată, credit fiscal pentru impozitul pe profit datorat, așa cum se prevede la art. 21 alin. (4) lit.p) din Codul fiscal.

Drept urmare, în baza prevederilor art. 11 alin. (1) din Codul fiscal, organele de inspecție fiscală au procedat la reîncadrarea tranzacțiilor, respectiv a plății sumelor către salariați, în sensul că aceste sume au fost considerate venituri de natură salarială și nu cheltuieli de sponsorizare.

Pentru verificarea destinației sumelor achitate Sindicatului x, s-a efectuat un control încrucișat la Sindicatul x (Proces-Verbal din x februarie 2010), din care rezultă că în perioada mai 2007 – octombrie 2009 a fost plătită salariaților x S.A. suma totală de x lei, din suma totală încasată de x lei.

În urma reîncadrării tranzacțiilor, au fost stabilite diferențe suplimentare la impozitul pe profit, impozitul pe veniturile de natură salarială și la contribuțiile sociale.

În urma verificării impozitului pe profit aferent perioadei **ianuarie 2007 – decembrie 2008**, ca urmare a **reîncadrării cheltuielilor cu sponsorizarea** acordată de societatea comercială Sindicatului x (nedeductibile fiscal) în sumă totală de x lei (din care x lei înregistrate în perioada ianuarie – aprilie 2007) **în categoria cheltuielilor salariale** (deductibile fiscal) **și a eliminării creditului fiscal** calculat pentru sumele înregistrate ca sponsorizare plătită, a rezultat un **impozit pe profit suplimentar datorat** în sumă totală de x lei [(+)x/an 2007 + (-)x lei/an 2008].

De asemenea, în urma verificării impozitului pe veniturile din salarii și contribuții sociale aferente acestora pentru perioada **mai 2007 – octombrie 2009**, din suma de x lei s-a constatat că Sindicatul x a achitat salariaților x S.A. suma de x lei ca "ajutoare materiale", dar care au reprezentat în fapt "prime de vacanță" și "prime diverse", deci venituri de natură salarială sustrase de la impozitare și de la calculul contribuțiilor sociale aferente.

Aferent veniturilor de natură salarială în sumă totală de x lei, organele de inspecție fiscală au stabilit ca impozit pe salarii suplimentar suma de x lei, iar la contribuțiile sociale suma totală de x lei, calculând totodată și majorări de întârziere aferente.

În fapt, inspecția fiscală din x februarie 2010 a procedat la fel ca inspecția fiscală precedentă din x iunie 2007, verificare ce a vizat perioada **octombrie 2005 – decembrie 2006** în ceea ce privește **impozitul pe profit** și perioada **martie 2006 – aprilie 2007** în ceea ce privește **impozitul pe veniturile din salarii și contribuțiile sociale.**

Astfel, inspecția fiscală anterioară a **reîncadrat cheltuielile cu sponsorizarea** în sumă totală de x lei înregistrate de S.C. "x" S.A. în perioada anului 2006, stabilind **obligații suplimentare de plată** în sumă totală de x lei, din care la impozitul pe profit în sumă de x lei și x lei accesorii aferente, la impozitul pe veniturile din salarii în sumă de x lei și x lei accesorii aferente, iar la contribuțiile

sociale în sumă de x lei și x lei accesorii aferente, sume înscrise în **Decizia de impunere nr. x/x iunie 2007** emisă de A.F.P.C.M. Prahova.

Împotriva Deciziei de impunere nr. x/x iunie 2007 S.C. "x" S.A. a formulat contestație, prin care a contestat parțial obligațiile fiscale suplimentare de plată, respectiv suma totală de x lei, din care x lei (x lei + x lei) la impozitul pe veniturile din salarii și x lei (x lei + x lei) la contribuțiile sociale.

În soluționarea contestației, D.G.F.P. Prahova – Serviciul soluționare contestații a emis Decizia nr. 116/20 decembrie 2007 prin care contestația a fost respinsă ca neîntemeiată pentru suma totală de x lei.

S.C. "x" S.A. a urmat căile legale de atac împotriva Deciziei nr. 116/20 decembrie 2007, respectiv atacarea acesteia la instanța judecătorească de contencios administrativ competentă.

Prin Sentința nr. x/x noiembrie 2008 dată de Tribunalul Prahova, instanța judecătorească *"[...], constatând identitatea sumelor achitate și doar schimbarea formei juridice de acordare a acestora, [...]"* a stabilit că în mod corect organul de inspecție fiscală a procedat, în temeiul art. 11 alin. (1) din Codul fiscal, la reîncadrarea formei operațiunilor prin care s-au plătit salariaților S.C. "x" S.A. diverse sume de bani, în baza așa-ziselor "contracte de sponsorizare" încheiate între societatea comercială și Sindicatul x.

S.C. "x" S.A. a formulat recurs împotriva Sentinței Tribunalului Prahova nr. x/x noiembrie 2008, care însă a fost respins ca nefondat de Curtea de Apel Ploiești prin Decizia civilă nr. x/x februarie 2009 – astfel că sentința Tribunalului Prahova a rămas definitivă și irevocabilă.

\* Prin contestația formulată de S.C. "x" S.A. împotriva Deciziei de impunere nr. x din x februarie 2010 sunt contestate integral obligațiile fiscale suplimentare de plată în sumă totală de x lei.

În ceea ce privește motivele de fapt, în contestație se face referire numai la suma de x lei care a fost plătită de societatea comercială către Sindicatul x în perioada mai 2007 – octombrie 2009, argumentând că această sumă reprezintă sponsorizare acordată în baza unui contract care este "...un act juridic bine determinat de părți și definit de lege, ...", iar acest contract "...legal încheiat se impune nu numai părților, ci și organelor de control ...", organul de inspecție fiscală neputând "...reîncadra forma unei tranzacții după bunul plac, doar pentru aducerea banilor la bugetul statului, ...".

În finalul contestației, societatea comercială concluzionează că "...obiectul contractelor a fost bine determinat de părți ca fiind sponsorizare, iar natura plăților efectuate în baza acestor contracte nu poate fi schimbată în mod abuziv de către organul de control."

Ca  motive de drept sunt invocate numai prevederile art. 25 din Legea nr. 54/2003 a sindicatelor și principiul forței obligatorii a contractului de sponsorizare, respectiv clauzele acestuia care se impun părților precum legea.

\* Față de cele prezentate mai sus, având în vedere faptul că societatea comercială contestatoare face referire numai la suma totală de x lei, care se compune din:

– suma de x lei achitată către Sindicatul x în perioada mai – decembrie 2007;



- suma de x lei achitată către Sindicatul x în anul 2008;
- suma de x lei achitată către Sindicatul x în perioada ianuarie – octombrie 2009,

rezultă că sunt contestate și motivate numai obligațiile fiscale suplimentare aferente acestei baze impozabile, respectiv impozit pe profit în sumă de x lei, impozit pe veniturile din salarii în sumă de x lei, contribuții sociale în sumă totală de x lei, ca și majorările de întârziere aferente.

Având în vedere că se contestă integral Decizia de impunere nr. x/x februarie 2010, respectiv suma totală de x lei, dar aceasta se motivează parțial – așa cum am arătat mai sus, rezultă că se va respinge contestația ca nemotivată pentru următoarele obligații suplimentare de plată:

- impozit pe profit ..... x lei;
- majorări de întârziere aferente impozitului pe profit ..... x lei;
- majorări de întârziere aferente impozitului pe veniturile nerezidenților .x lei;
- majorări de întârziere pentru fond handicapati ..... x lei.

Impozitul pe profit în sumă de x lei este compus din x lei impozit pe profit stabilit suplimentar pentru cheltuielile cu sponsorizarea în sumă de x lei plătite de societatea comercială Sindicatului x în perioada ianuarie – aprilie 2007, așa cum este consemnat și în Raportul de inspecție fiscală încheiat anterior, și din x lei impozit pe profit suplimentar aferent cheltuielilor nedeductibile cu impozitul pe veniturile realizate în România de nerezidenți în sumă de x lei înregistrat în anul 2008.

Referitor la suma contestată și motivată:

– Pentru perioada **mai 2007 – octombrie 2009**, analizând documentele justificative prezentate la control, organele de inspecție fiscală **au procedat corect la reîncadrarea tranzacțiilor privind plata către salariații S.C. “x” S.A. a sumei totale de x lei** în baza contractelor de sponsorizare încheiate între societatea comercială și Sindicatul x, în sensul că aceste sume au fost considerate venituri de natură salarială (prime) și nu cheltuieli de sponsorizare. Reîncadrarea s-a efectuat în baza prevederilor art. 11 alin. (1) și art. 55 alin. (1) din Codul fiscal, coroborate cu cele ale pct. 68 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal – aprobate prin H.G. nr. 44/2004, respectiv:

**“Codul fiscal**

**Art. 11. – (1)** *La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției.*

**[...] Definirea veniturilor din salarii**

**Art. 55. – (1)** *Sunt considerate venituri din salarii toate veniturile în bani și/sau în natură obținute de o persoană fizică ce desfășoară o activitate în baza unui contract individual de muncă sau a unui statut special prevăzut de lege, indiferent de perioada la care se referă, de denumirea veniturilor ori de forma sub care ele se acordă, [...].*

**Norme metodologice**

**68.** *Veniturile din salarii sau asimilate salariilor cuprind totalitatea sumelor încasate ca urmare a unei relații contractuale de muncă, [...], indiferent de perioada la care se referă, și care sunt realizate din:*

*A) sume primite pentru munca prestată ca urmare a contractului individual de muncă, a contractului colectiv de muncă, precum și pe baza actului de numire:*

- salariile de bază;
- sporurile și adaosurile de orice fel; “

S.C. "x" S.A. a încheiat cu Sindicatul x contracte de sponsorizare pentru justificarea cheltuielilor în sumă totală de x lei în scopul evitării constituirii, reținerii și virării obligațiilor fiscale datorate bugetului general consolidat pentru veniturile de natură salarială plătite angajaților săi prin intermediul Sindicatului x.

Pentru suma totală de **x lei** reprezentând **venituri de natură salarială** (sumă plătită salariaților de către Sindicatul x din suma de x lei încasată de acesta de la societatea comercială – așa cum am prezentat mai sus), S.C. "x" S.A. avea obligația calculării, reținerii, declarării și virării impozitului pe veniturile din salarii și a contribuțiilor sociale de natură salarială (CAS, CASS, șomaj, fonduri speciale etc.), în baza art. 55 din Codul fiscal (pentru impozitul pe veniturile din salarii), a art. 23 alin.(1) lit.a) și art. 24 alin. (1) din Legea nr. 19/2000, art. 101 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 346/2002, art. 26 și 27 din Legea nr. 76/2006, art. 257 alin. (2) lit. a) și art. 258 alin. (1) și alin (2) din Legea nr. 95/2006, art. 6 alin. (2) din O.U.G. nr. 158/2005 și art. 7 alin. (1) din Legea nr. 200/2006 (pentru contribuțiile sociale de natură salarială).

Astfel, conform celor consemnate în RIF și în decizia de impunere emisă în baza acestuia, au fost stabilite corect obligații fiscale suplimentare de plată în sumă totală de x lei, din care x lei reprezintă diferență suplimentară privind impozitul pe veniturile din salarii și majorări de întârziere aferente (x lei + x lei), iar x lei reprezintă diferențe suplimentare privind contribuțiile sociale și majorări de întârziere aferente (x lei + x lei) – calculate în baza prevederilor art. 119 și art. 120 din Codul de procedură fiscală, republicat, cu modificările și completările ulterioare.

**Veniturile de natură salarială**, definite la art. 55 din Codul fiscal și la pct. 68 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal – aprobate prin H.G. nr. 44/2004, așa cum am arătat mai sus, reprezintă bază de calcul nu doar pentru impozitul pe veniturile din salarii, ci și bază de calcul pentru contribuțiile sociale aferente veniturilor din salarii.

Astfel, conform prevederilor legilor speciale, **baza de impozitare pentru contribuțiile sociale** este reprezentată de veniturile brute din salarii realizate lunar, respectiv :

– Legea nr. 19/2000 privind sistemul public de pensii și alte drepturi de asigurări sociale, cu modificările și completările ulterioare:

“Art. 23. – (1) Baza lunară de calcul a contribuției individuale de asigurări sociale în cazul asiguraților o constituie:

a) venitul brut realizat lunar, în situația asiguraților prevăzuți la art. 5 alin. (1) pct. I și II; [...];

Art. 24. – (1) Baza lunară de calcul a contribuției de asigurări sociale datorate de către angajator o constituie suma veniturilor care constituie baza de calcul a contribuției individuale de asigurări sociale conform art. 23 alin. (1).”

– Legea nr. 346/2002 privind asigurarea pentru accidente de muncă și boli profesionale, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

“Art. 101. – (1) Baza lunară de calcul la care angajatorul datorează contribuția de asigurări pentru accidente de muncă și boli profesionale pentru persoanele prevăzute la art. 5 și 7 o constituie:

a) suma veniturilor brute realizate lunar;”

– Legea nr. 76/2002 privind sistemul asigurărilor pentru șomaj și stimularea ocupării forței de muncă, cu modificările și completările ulterioare:

“Art. 26. – Angajatorii au obligația de a plăti lunar o contribuție la bugetul asigurărilor pentru șomaj, a cărei cotă se aplică asupra sumei veniturilor care constituie baza de calcul a contribuției individuale la bugetul asigurărilor pentru șomaj, conform art. 27 alin. (1).”

Art. 27. – (1) Angajatorii au obligația de a reține și de a vira lunar contribuția individuală la bugetul asigurărilor pentru șomaj, a cărei cota se aplică asupra bazei lunare de calcul, reprezentată de venitul brut realizat lunar, în situația persoanelor asigurate obligatoriu, prin efectul legii, prevăzute la art. 19. [...].”

– Legea nr. 200/2006 privind constituirea și utilizarea Fondului de garantare pentru plata creanțelor salariale, cu modificările și completările ulterioare:

“Art. 7. – (1) Angajatorii au obligația de a plăti lunar o contribuție la Fondul de garantare în cotă de 0,25%, aplicată asupra sumei veniturilor care constituie baza de calcul a contribuției individuale la bugetul asigurărilor pentru șomaj realizate de salariații încadrați cu contract individual de muncă, potrivit legii.”

– Legea nr. 95/2006 privind reforma în domeniul sănătății, cu modificările și completările ulterioare:

“Art. 257. – (2) Contribuția lunară a persoanei asigurate se stabilește sub forma unei cote de 5,5%, care se aplică asupra:

a) veniturilor din salarii sau asimilate salariilor care se supun impozitului pe venit; [...]

Art. 258. – (1) Persoanele juridice sau fizice la care își desfășoară activitatea asigurării au obligația să calculeze și să vireze la fond o contribuție de 5,2% asupra fondului de salarii, datorată pentru asigurarea sănătății personalului din unitatea respectivă.

(2) Prin fond de salarii realizat, în sensul prezentei legi, se înțelege totalitatea sumelor utilizate de o persoană fizică și juridică pentru plata drepturilor salariale sau asimilate salariilor”

– O.U.G. nr. 158/2005 privind concediile și indemnizațiile de asigurări sociale de sănătate, cu modificările și completările ulterioare:

“Art. 6. – (2) Persoanele juridice sau fizice prevăzute la art. 5 lit. a) au obligația plății cotei de contribuție pentru concedii și indemnizații de 0,85%, aplicată la fondul de salarii realizat, cu respectarea prevederilor legislației financiar-fiscale în materie. Prin fond de salarii realizat, în sensul prezentei ordonanțe de urgență, se înțelege totalitatea sumelor utilizate de un angajator pentru plata drepturilor salariale sau de natură salarială.”

În baza prevederilor legilor speciale mai sus citate, în mod corect și legal la inspecția fiscală din x februarie 2010 au fost stabilite **obligații suplimentare de plată** în contul **contribuțiilor sociale** în sumă totală de **x lei** și s-au calculat **majorări de întârziere** aferente în sumă de **x lei**, conform prevederilor art. 119 și art. 120 din Codul de procedură fiscală, republicat, cu modificările și completările ulterioare.

În ceea ce privește motivația societății comerciale contestatoare potrivit căreia suma de x lei a fost plătită Sindicatului x drept sponsorizare, conform contractelor încheiate, iar Sindicatul x a plătit la rândul său membrilor de sindicat ajutoare materiale cuprinse între x și x de lei, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației, întrucât aceeași speță a mai făcut obiectul:

– unei inspecții fiscale anterioare (R.I.F. din x iunie 2007) și a unei decizii de impunere anterioare (Nr. x/x iunie 2007);

– unei contestații anterioare (Nr.x/x iulie 2007);

– unei decizii de soluționare anterioare (Nr. 116/20 decembrie 2007);

– unei sentințe și a unei decizii pronunțate de instanțele judecătorești.

Astfel, având în vedere **principiul jurisprudenței**, respectiv faptul că prin Sentința Tribunalului Prahova nr. x din x noiembrie 2008 – rămasă definitivă și irevocabilă în baza Deciziei Curții de Apel Ploiești nr. x/x februarie 2009, s-a

pronunțat soluția de respingere a acțiunii S.C. "x" S.A., stabilindu-se că organul de inspecție fiscală are dreptul să reîncadreze forma unei operațiuni supuse controlului în vederea reflectării conținutului economic real al acesteia, rezultă că în mod corect și legal, conform prevederilor art. 11 alin. (1) din Codul fiscal, la inspecția fiscală din x februarie 2010 **cheltuielile cu sponsorizarea** în sumă totală de **x lei** înregistrate în perioada mai 2007 – octombrie 2009 au fost reîncadrate în categoria **cheltuielilor salariale**.

– De asemenea, **reîncadrarea**, conform prevederilor art. 11 alin. (1) din Codul fiscal, a **cheltuielilor cu sponsorizarea** în sumă totală de **x lei** aferente perioadei mai – decembrie 2007 (x lei) și anului 2008 (x lei), parte din suma totală de x lei – **cheltuieli nedeductibile fiscal** la calculul profitului impozabil, conform prevederilor art. 21 alin. (4) lit. p) din Codul fiscal, în categoria **cheltuielilor salariale** – **cheltuieli deductibile fiscal** la calculul profitului impozabil, a condus la **anularea creditului fiscal din impozitul pe profit datorat**, respectiv la stabilirea unui **impozit pe profit suplimentar de plată** în sumă de **x lei** și la calculul de **majorări de întârziere** în sumă de **x lei**, conform prevederilor art. 119 și art. 120 din Codul de procedură fiscală, republicat, cu modificările și completările ulterioare.

Diferența bazei de impunere contestate de x lei (x lei – x lei) reprezintă cheltuieli cu sponsorizarea înregistrate în perioada ianuarie – octombrie 2009 care nu a fost supusă verificării privind impozitul pe profit.

Față de cele prezentate mai sus, rezultă că, în mod corect și legal la inspecția fiscală din x februarie 2010, au fost stabilite diferențele suplimentare de plată în contul impozitului pe profit, impozitului pe veniturile din salarii, impozitului pe veniturile nerezidenților și în conturile contribuțiilor sociale și fondurilor speciale în sumă totală de **x lei**, drept pentru care contestația urmează a fi respinsă ca neîntemeiată și parțial nemotivată.

**IV. – Concluzionând analiza contestației formulate de Societatea Comercială "x" S.A. cu sediul în municipiul x, județul Prahova, împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. x din x februarie 2010, act administrativ fiscal emis de A.I.F. Prahova, în conformitate cu prevederile alin. (1) al art. 216 din Ordonanța Guvernului Nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată în 31.07.2007, cu modificările și completările ulterioare, se:**

### **D E C I D E :**

**1. – Respingerea contestației ca neîntemeiată pentru suma totală de x lei – din care:**

- *impozit pe profit stabilit suplimentar de plată* ..... x lei;
- *majorări de întârziere aferente impozitului pe profit* ..... x lei;
- *impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor* ..... x lei;
- *majorări de întârziere aferente impozitului* ..... x lei;
- *contribuții sociale stabilite suplimentar* ..... x lei;
- *majorări de întârziere aferente contribuțiilor sociale suplimentare* ... x lei.

**2. – Respingerea contestației ca nemotivată pentru suma totală de x lei**

– din care:

- impozit pe profit stabilit suplimentar de plată ..... x lei;
- majorări de întârziere aferente impozitului pe profit ..... x lei;
- majorări de întârziere aferente impozitului pe veniturile nerezidenților .x lei;
- majorări de întârziere pentru fond handicapați ..... x lei.

**3. – În conformitate cu prevederile alin. (2) al art. 218 din O.G. nr. 92/2003, republicată în 31.07.2007, cu modificările și completările ulterioare, și ale alin. (1) al art. 11 din Legea contenciosului administrativ nr. 554/2004, prezenta decizie poate fi atacată – în termen de 6 (șase) luni de la data primirii acesteia - la instanța de contencios administrativ competentă din cadrul Tribunalului Prahova.**

**DIRECTOR COORDONATOR,**