

**ROMÂNIA**  
**ÎNALTA CURTE DE CASAȚIE ȘI JUSTIȚIE**  
**SECȚIA DE CONTENCIOS ADMINISTRATIV ȘI FISCAL**

DECIZIA nr.561

Dosar nr. 1274/64/2008

**Ședința publică de la 1 februarie: 2011**

Președinte:	X	-judecător
	X	- judecător
	X	- j i idecător
	X	- Magistrat asistent

La 25 ianuarie 2011 s-au luat în examinareE recursurile declarate de S.C. X S.R.L. .X. și Agenția Națională de Administrare Fiscală - Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor împotriva sentinței civile nr..X. din 16 aprilie 2010 a Curții de Apel .X. -Secția de contencios administrativ și fiscal.

Dezbaterile au fost consemnate în încheiere<sup>1</sup> cu data de 25 ianuarie 2011 iar pronunțarea deciziei s-a amânat la 1 februarie 2011.

**ÎNALTA CURTE**

Asupra recursurilor de față;

Din examinarea lucrărilor din dosar, constată următoarele: Reclamanta S.C. „X.” S.R.L. .X. a chemat în judecată Agenția Națională de Administrare Fiscală - Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor și Direcția Genemlă de Administrare a Marilor Contribuabili , solicitând instanței ca în contradictoriu cu pârâtele să dispună anularea Deciziei nr.348 din 23 octombrie 2008, prin care i-a fost respinsă contestația, anularea deciziei de impunere nr.X din 3 iunie 2008 prin care i s-a stabilit an impozit suplimentar de X lei și i s-au calculat majorări de întârziere aferente în valoare de X lei și anularea parțială a ]Raportului de inspecție

fiscală nr.X/28 mai 2008, în ceea ce privește impozitul pe profit stabilit suplimentar în sarcina sa și a majorărilor de întârziere aferente.

În motivarea acțiunii, reclamanta a arătat că în perioada 26 martie 2008 - 24 aprilie 2008 și 7 mai 2008 - 27 mai 2008 a fost controlată de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili, controlul urmărind verificarea modului de determinare a obligațiilor fiscale pe perioada 1 ianuarie 2003 - 31 decembrie 2007. În urma controlului s-a încheiat raportul de inspecție fiscală nr..X./2008, prin care, în ceea ce privește impozitul pe profit, a fost verificată perioada 1 ianuarie 2003 - 31 decembrie 2006. În timpul verificării, organul de control a considerat o serie de cheltuieli, ca fiind nedeductibile fiscal la calculul impozitului pe profit, procedând la recalcularea profitului, impozabil și stabilind un impozit pe profit suplimentar în valoare de 1 609.501 lei.

În baza raportului de inspecție fiscală, Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili a emis decizia de impunere nr..X./2008, pentru obligațiile suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, impozit pe profit de plată în valoare de X lei și majorări de întârziere aferente în valoare de X lei. Totodată, a fost emisă și decizia nr.238 din 3 iunie 2008, pentru rismodificarea bazei de impunere, în cazul celorlalte obligații fiscale.

Aceste două acte administrative fiscale, au fost contestate, în conformitate cu prevederile art. 205 - 207 Cod procedură fiscală.

Prin decizia nr.348/2008 contestația a fost respinsă ca neîntemeiată, pentru suma totală de X lei din care X lei reprezentând impozit pe profit și X lei majorări de întârziere.

Reclamanta a considerat că în mod greșit s-a procedat la recalcularea impozitului pe profit pe perioada 2003 - 2004, întrucât în perioada 13 martie 2006 - 26 mai 2006 s-a mai efectuat un control la societate și s-a întocmit și un raport de inspecție fiscală, care, însă, nu a fost înregistrat și semnat.

Pe fondul cererii s-au adus argumente pentru fiecare categorie de cheltuieli apreciate de organul fiscal ca fiind nedeductibile.

Curtea de Apel .X. - Secția de contencios administrativ și fiscal prin sentința nr..X. din 16 aprilie 2010, a admis în parte acțiunea formulată de reclamantă și, în consecință, a anulat în parte Decizia nr.348/23 octombrie 2008, dispunând anularea parțială a

Deciziei de impunere nr.X/3 iunie 2008 și anularea parțială a Raportului de inspecție fiscală nr..X./28 mai 2008, emise de organele de inspecție fiscală din cadrul .Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, în ceea ce privește impozitul pe profit stabilit suplimentar în sarcina S.C. „X” S.R.L. .X. în sumă de X lei, recalculat ca urmare a aprecierii nedeductibile fiscal a cheltuielilor de finanțare și a celor de amortizare , a cheltuielilor de cercetare - dezvoltare și a majorărilor de întârziere aferente.

Pentru a pronunța această sentință, instanța a reținut următoarele:

1) Referitor la cheltuielile de deplasare ale managerului societății în perioada 2003-2005, instanța a reținut că acestea nu sunt deductibile la calculul impozitului pe profit, ca urmare a neîndeplinirii condiției de dovedire a faptului că aceste deplasări s-au efectuat în scopul realizării de venituri impozabile.

2) Cât privește cheltuielile cu serviciile externe, cheltuieli de finanțare și cheltuieli juridice aferente serviciilor prestate cu ocazia refinanțării, s-a reținut de către instanța de fond că sunt cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri impozabile și sunt înregistrate în contabilitate în baza unor documente justificative întocmite conform legii.

3) Cheltuielile de cercetare- dezvoltare, considerate nedeductibile de către organul fiscal au fost considerate *de* către instanță ca deductibile fiind înregistrate în contabilitate în baza unor documente justificative și reflectându-se atât în producția reclamantei cât și în profitul încasat de către aceasta.

Referitor la deductibilitatea acestei categorii de cheltuieli, instanța reține că, în prezent, Codul fiscal prevede acest lucru în mod expres în art. 21 alin.1 conform căruia „sunt cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri și lit.j) cheltuielile de dezvoltare care nu îndeplinesc condițiile de a fi recunoscute ca immobilizări necorporale din punct de vedere contabil;

În ceea ce privește cheltuielile pentru masele festive acordate de S.C. „X.” S.R.L. .X. salariaților în intervalul de timp 2005 - 2006, s-a reținut că reclamanta nu-și poate invoca propria culpă cu

privire la înscrierea greșită în alt cont analitic decât cel care justifică deducerea.

Referitor la cheltuieli de protocol în sumă de X lei și X lei, instanța a reținut că acestea sunt nedeductibile potrivit art.21 alin.3 lit. a din Legea nr.571/2003, privind deductibilitatea limitată a cheltuielilor de protocol, în limita a 2% aplicată asupra diferenței între totalul veniturilor impozabile și totalul cheltuielilor aferente acestor venituri.

Împotriva acestei sentințe, considerată nelegală și rețemeinică a declarat recurs reclamanta S.C. „X.” S.R.L. .X. și pârâta Agenția Națională de Administrare Fiscală.

În recursul său, reclamanta S.C. „X.” S.R.L. .X. a arătat, în esență, următoarele:

Sentința pronunțată de instanța de fond a fost dată cu încălcarea și aplicarea greșită a legii, în ceea ce privește respingerea de la deductibilitate a cheltuielilor de deplasare efectuate de ac ministratorul unic și director general al societății, precum și a cheltuielilor pentru mesele festive acordate de societate salariaților în intervalul de timp 2005-2006 fapt ce atrage modificarea parțială a acestei hotarari.

Pe cale de consecință, și aceste cheltuieli trebuie considerate deductibile astfel că se impune anularea impozitului pe profit în sumă de X lei, stabilit suplimentar , și a penalităților de întârziere aferente.

Cu privire la cheltuielile de deplasare rezulte că la baza înregistrării acestora în contabilitate au stat documente justificative, care întrunesc condițiile prevăzute de art.6 din Legea nr.82/1991, cheltuielile fiind pe deplin justificate, având o contribuția importantă la realizarea veniturilor obținute în perioada analizată.

Societatea nu are un serviciu de marketing și aprovizionare, astfel că activitățile atât de marketing, cât și de aprovizionare sunt asigurate exclusiv de către administratorul unic, care este și director general al societății.

Este adevărat că nu există contracte încheie in direct între reclamantă și furnizorii de materii prime și materiale ori între aceasta și beneficiarii finali ai produselor fabricate de ea, care să fie semnate de administratorul unic și care să demonstreze implice rea directă în activitatea de producție a acestuia, dar nu înseamnă că deplasările

efectuate în străinătate de administratorul societății nu au o legătură directă cu activitatea de producție.

Rezultă așadar, că cheltuielile înregistrate cu deplasările în străinătate ale administratorului fac parte din categoria cheltuielilor de exploatare, care, în conformitate cu art.21 alin. 1 și 2 lit.e) din Codul fiscal, sunt cheltuieli deductibile întrucât au fost efectuate în scopul obținerii de venituri impozabile.

În ceea ce privește cheltuielile pentru mesele festive, este adevărat că au fost înregistrate în contul 623.6 r: care se înregistrează cheltuielile de protocol, care au deductibilitate limitată, în loc de contul 645.8 unde ar fi trebuit înregistrate, însă prin natura lor aceste cheltuieli sunt considerate ca făcând parte din categoria cheltuielile privind protecția socială, care sunt deductibile la calculul impozitului pe profit într-o cotă de 2% din fondul total de salarii.

Deductibilitatea fiscală a unei cheltuieli trebuie analizată și stabilită în funcție de natura acesteia și nu în funcție de contul contabil în care a fost înregistrată. O eroare de înregistrare în contabilitate se remediază de către organele fiscale care sunt obligate să dispună stornarea acestei erori și înregistrarea corectă în funcție de natura ei.

În recursul său, pârâta Agenția Națională de Administrare Fiscală a criticat pentru nelegalitate și netemeinicie hotărârea atacată, în ceea ce privește anularea actelor fiscale pentru impozitul pe profit suplimentar de X lei, recalculat ca urmare a aprecierii ca nedeductibile fiscal a cheltuielilor de finanțare și a celor de amortizare a cheltuielilor de cercetare - dezvoltare, precum și a majorărilor de întârziere aferente.

Recursul declarat de către reclamanta S.C. „X.” S.R.L. „X.” este fondat, exclusiv în privința cheltuielilor pentru mesele festive acordate de reclamantă salariaților.

Astfel cum a reținut și judecătorul fondului reclamanta S.C. „X.” S.R.L. „X.”, în legătură cu cheltuielile de deplasare, nu a făcut dovada efectuării acestor cheltuieli în scopul realizării de venituri impozabile. În lipsa prezentării unor documente justificative nu se poate trage concluzia că deplasările efectuate în străinătate de administratorul societății au fost efectuate în legătură directă cu activitatea de producție. Chiar dacă administratorul societății a

efectuate respectivele deplasări în străinătate în scopul arătat de reclamantă, aceasta are obligația să probeze acest lucru cu documente justificative, or așa cum s-a reținut și la fond nu au fost prezentate ordinele de deplasare pentru fiecare dintre deplasările efectuate, din care să rezulte destinația, durata deplasării, ziua plecării/sosirii, cheltuielile decontate. Cel mai important însă, pentru această chestiune este și că reclamanta nu a produs probe pentru a demonstra că la datele la care administratorul a făcut deplasare i, acesta a participat la întruniri de lucru cu partenerii de afaceri sau că ar fi negociat ori ar fi încheiat contracte în interesul societății.

De altfel, chiar reclamanta recunoaște în recursul său că nu există contracte încheiate direct între S.C. „X.” S.K.L. .X. și furnizorii de materii prime și materiale ori între aceasta și beneficiarii finali ai produselor fabricate de respectiva societate comercială.

În atare situație, nu poate fi împărtășită susținerea reclamantei că efectuarea cheltuielilor de deplasare este în strânsă legătură cu realizarea veniturilor în perioada analizată.

În ceea ce privește cheltuielile pentru mesele festive acordate de S.C. „X.” S.R.L. .X. salariaților în perioada 2005 - 2006, acestea au caracter deductibil.

Înalta Curte admite că înregistrarea greșită a unor cheltuieli în alt cont de cheltuieli decât cel care justifică deducerea, nu poate conduce la refuzarea deductibilității acelor cheltuieli. Eroarea de acest tip poate fi corectată prin stornarea și înregistrarea corecției în funcție de natura cheltuielilor respective. Așadar, astfel cum arată și reclamanta, ceea ce contează este natura cheltuielilor, aceasta fiind determinantă pentru încadrarea corectă într-o anumită categorie: a oricărei cheltuieli.

Articolul 21 alin.3 lit.c) din Codul fiscal, are următorul conținut: *„cheltuielile sociale, în limita unei cote de până la 2%, aplicată asupra valoni cheltuielilor cu salariile personalului, potrivit Legii nr. 53/2003 - Codul muncii, cu modificările și completările ulterioare. Intră sub incidența acestei limite, cu prioritate, ajutoarele pentru naștere, ajutoarele pentru înmormântare, ajutoarele pentru boli grave sau incurabile și protezele, precum și cheltuielile pentru funcționarea corespunzătoare a unor activități ori unități aflate în administrarea contribuabililor: grădinițe, creșe, servicii de sănătate acordate în cazul bolilor profesionale și al accidentelor de n una până la*

*internarea într-o unitate sanitară, muzee, biblioteci, cantine, baze sportive, cluburi, cămine de nefamiliști, pentru școlile pe care le au sub patronaj, precum și alte cheltuieli efectuate m baza contractului colectiv de muncă. In cadrul acestei limite, pot fi deduse și cheltuielile reprezentând: tichete de creșă acordate de angajator în conformitate cu legislația în vigoare, cadouri în bani sau în natură oferite copiilor minori și salariaților, cadouri în bani sau în natură acordate salariatelor, costul prestațiilor pentru tratament și odihnă, inclusiv transportul pentru salariații proprii și pentru membrii de familie ai acestora, ajutoare pentru salariații care au suferit pierderi în gospodărie și contribuția la fondurile de intervenție ale asociației profesionale a minerilor, ajutorarea copiilor din școli și centre de plasament".*

Având ca reper acest text legal, cheltuielile în discuție se încadrează în categoria enumerată expres de "egislator- cadouri în bani sau în natură oferite copiilor minori și salariaților- situație în care în mod evident cheltuielile pentru mesele festive sunt deductibile din punct de vedere fiscal.

Cheltuielile cu mesele festive acordate salci riaților intră în câmpul de aplicare al art.21 alin.3 lit.c) din Codul fiscal, astfel că impozitul pe profit, stabilit suplimentar, corespunzător sumelor aferente acestor cheltuieli în valoare de X lei în anul 2005 și respectiv X lei în anul 2006, cu majorările de întârziere aferente, a fost nelegal stabilit de către organele fiscale. Sub acest aspect, hotărarea instanței de fond a fost dată cu încălcarea și aplicarea greșită a legii.

Recursul declarat de către pârâta Agenția Națională de Administrare Fiscală este tardiv.

Conform art.301 Cod procedură civilă, termenul de recurs este de 15 zile de la comunicarea hotărârii, dacă legea nu dispune altfel.

La rândul său, art.20 alin.1 din Legea nr,554/2004 precizează că termenul de recurs în materia contenciosului £ dministrativ este, de asemenea, de 15 zile de la comunicare.

In speță, comunicarea sentinței recurata cu pârâta Agenția Națională de Administrare Fiscală s-a produs LE 6 mai 2010, așa cum rezultă de pe dovada de comunicare aflată la filei 748 dosar de fond.

Recursul acestei pârâte a fost înregistrat la instanța de fond, Curtea de Apel .X., la data de 25 mai 2010 (fi.a 8 dosar recurs).

Termenul legal de declarare a recursului, calculat potrivit art.101 Cod procedură civilă, a expirat la data de 22 mă. 2010, zi nelucrătoare,

situație în care acest termen s-a prelungit până la sfârșitul primei zile de lucru următoare, respectiv 24 mai 2010, conform alin.5 al aceluiași text legal.

Față de cele de mai sus, rezultă că depunerea recursului la data de 25 mai 2010 s-a produs cu depășirea termenului legal.

Pârâta susține că 1-a expediat cu poșta militară la data de 21 mai 2010, și în susținerea afirmației sale a prezentat un borderou pentru a face dovada depunerii în termen a recursului, înscrisul ci lat la fila 60 dosar recurs deși este datat 21 mai 2010, este completat exclusiv de mână, nu are aplicată ștampila serviciului poștal la care a apelat pârâta și nici o dată, de asemenea, consemnată oficial de către același serviciu poștal, care să facă dovada momentului la care pârâta a depus recursul în vederea expedierii la instanța de fond. Așadar, este vorba despre un înscris care emană exclusiv de la pârâtă, și care nu poate fi acceptat ca făcând dovada expedierii recursului la data menționată pe acesta. Prin urmare, instanța de control judiciar, față de prevederile neechivoce ale art.104 cu referire la art.103 din Codul de procedură civilă, nu poate valorifica susținerile pârâtei în sensul ca recursul a fost depus la 21 mai 2010.

Față de cele ce preced, înalta Curte, potrivit art.312 ei in.1 raportat la art.304 pct.9 Cod procedură civilă, va admite recursul reclamantei și va modifica în parte sentința recurată, în sensul anulării actelor fiscale în privința impozitului pe profit corespunzător cheltuielilor pentru mesele festive acordate de reclamantă în perioada 2005 - 2006 . Vor fi menținute celelalte dispoziții ale sentinței atacate.

Conform art.312 alin.1 Cod procedură civilă, înalta Curte va respinge ca tardiv recursul formulat de către pârâta Ageri ia Națională de Administrare Fiscală.

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

Admite recursul declarat de S.C. „X.” S R.L. .X. împotriva sentinței civile nr..X. din 16 aprilie 2010 a Curții de Apel .X. - Secția de contencios administrativ și fiscal.

Modifică în parte sentința atacată și dispune anularea parțială a deciziei de impunere nr.X din 3 iunie 2008 și a raportului de inspecție fiscală nr..X. din 28 mai 2008 și în privințe; impozitului pe profit stabili suplimentar corespunzător sumelor aferente cheltuielilor pentru mesele festive acordate salariaților, în valoare de X lei în anul 2005 și respectiv X lei în anul 2006, cu majorări de întârziere aferente.

Menține celelalte dispoziții ale sentinței rec irate.

Respinge, ca tardiv formulat, recursul pârăței Agenția Națională de Administrare Fiscală .

Irevocabilă.

Pronunțată în ședință publică, astăzi 1 februarie 2011.